

# المال والتجارة

## Al Mal WalTEGARA

مشكلة التعثر!!..

كيف بدأت ومعها

وما هو السبيل

للخروج منها

الكويز ما بين مؤيد ومعارض

أبعاد تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة  
في مشروع القانون الجديد والارتقاء بالمهنة

ميثاق تعاون بين الضرائب والمحاسبين

اتفاقية الكويز وامكانية إحراز بعض المكاسب

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رأس المـال  
المصدر والمـدفوع  
١٢٢ مليون دولار أمريكي



رأس المـال  
المـرخص بهـ  
٥٠٠ مليون دولار أمريكي

## بنك فيصل الاسلامى المصرى

شركة مساهمة مصرية

### نتائج البنك فى نهاية ديسمبر ٢٠٠٤ م

بيان بالنتائج المحققة	٢٠٠٤/١٢/٣١ م	٢٠٠٣/١٢/٣١ م	معدل النمو
• اجمالى حجم الأعمال .	١٥٨٤١ مليون جم	١٤١٣٤ مليون جم	% ١٢,٠٨
• اجمالى أصول البنك .	١٥٦١٥	١٣٩٢٩	% ١٢,٠٢
• جملة ودائع العملاء .	١٤١٠٨	١٢٣٧٤	% ١٤,٠١
• صافى أرصدة التوظيف والاستثمار .	١٤٠٣٦	١٢٤٩٨	% ١٢,٢٣
• حقوق الملكية وصافى الأرباح .	٦٢١	٥٦٩	% ٩,١٤

ويسر البنك أن يقدم لعملائه أحدث منتجاته :

- شهادات الادخار السبوعية بالجنيه المصرى ذات العائد المجمع «نماء»
- وقد حققت الشهادة عائداً عن الربع الأخير من عام ٢٠٠٤ بلغت نسبته (٢,٥%) بما يصل بالعائد الإجمالى فى نهاية مدة الشهادة إلى (٩٩,٦٥%) أى بمعدل عائد سنوى فى حدود (١٤,٢٤) خلال الفترة ككل

### فروع البنك

- فرع الجيزة : (١٤٩) شارع التحرير - ميدان الجلاء - الدقى .
- فرع القاهرة : (٣) شارع ٣٦ يوليو - القاهرة .
- الفروع الأخرى : الأزهر - غمرة - مصر الجديدة - القى - أسيوط - سوهاج - الإسكندرية - دمنهور - طنطا - بنها - المنصورة - المحلة الكبرى - السويس - الزقازيق .

• الإدارة العامة لأمناء الاستثمار : لخدمتكم فى المجالات العقارية والاستثمارية

ومقرها ١٧ شارع الفالوجا - العجوزة - ت : ٣٠٣٦٤٠٨

www.faisalbank.com.eg

# مجلة المال والتجارة

علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً

العدد ٤٣٠ - فبراير ٢٠٠٥ م

نائب رئيس التحرير

أ. د. / كامل عمرانج

نائب رئيس التحرير

أ. د. / طلحة أسعد

رئيس مجلس الإدارة ورئيس التحرير

أحمد عاكف عبد الرحمن

## هيئة المحكمين

أ. د. / السيد حمدي المعاز	أ. د. / أحمد سالم الزيات	أ. د. / شوقي حسين ميدالله
أ. د. / عبدالله أمين جماعة	أ. د. / الدسوقي حامد أبو زيد	أ. د. / يسرى خضر إسماعيل
أ. د. / شوقي سيف النصر	أ. د. / محيي الدين الأزهرى	أ. د. / على أحمد شاكر
أ. د. / سعد السعيد عبدالرازق	أ. د. / منصور حامد حسن	أ. د. / محمد عثمان إسماعيل
أ. د. / محمد محمود يوسف	أ. د. / عصام الدين العناني	أ. د. / سعيد توفيق عباس

## في هذا العدد

صفحة

كلمة العدد

- مشكلة التشريك بدأت ومع من وما هو السبيل للخروج منها / رئيس التحرير ٢
- نحو استراتيجية ملائمة للبحث السلوكي في مجال المحاسبة الضريبية بالتركيز على سلوك الممول / د. محمد عباس بدوي ٥
- أبعاد تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مشروع القانون الجديد والارتقاء بالمهنة / إعداد / نادية الصباحي ٣٤
- تعليمات تفسيرية رقم ١٠ المادة ٧١، بند ٤، من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بشأن إعفاء المدارس الخاصة ٣٧
- ميثاق تعاون بين الضرائب والمحاسبين / بقلم / نهلة أبو العز ٣٩
- الكويز ما بين مؤيد ومعارض / بقلم / هاني سمير / بنك التعمير والإسكان ٤١
- اتفاقية الكويز وإمكانية إحراز بعض المكاسب / بقلم / محمد عهدي فضلي ٤٣
- قرارات رئيس ضرائب المبيعات في مؤتمر صحفي حكم القضاء الإداري بعدم خضوع السلع الرأسمالية للضريبة ٤٥

ينطبق على صاحب الدوى فقط

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمي المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل في تخصصه

## ثم النسخة

## الإشتراكات

جمهورية مصر العربية جنيهاً		
سوريا	٥٠ ل.س	ليبيا ٥٠٠ درهم
لبنان	٢٥٠٠ ليرة	السودان ٤٠ جنيهاً
العراق	١٠٠٠ فلس	الجزائر ٥ دينارات
الأردن	١ دينار	الكويت ٨٠٠ فلس
السعودية	١٠ ريالات	دول الخليج ١٠٠٠ درهم

- الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية أو ما يعادلها بالدولار الأمريكي في جميع الدول العربية
- ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه
- الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة

١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون: ٥٧٤٤٦٣٠ - ٥٧٤٢١٩٠ فاكس: ٥٧٥٠٢١٩



# مشكلة التعثر كيف بدأت ومع من وما هو السبيل للخروج منها

كلمة العدد

بقلم

محاسب

أحمد عاقل عبد الرحمن

رئيس مجلس الإدارة

\*\*\*\*\*

من الارتباك الاقتصادي استمرت على مدار السنة ... مما زاد من حالات التعثر وحتى الآن مازلنا نعانى من آثاره ... فقد عجزت المصانع عن سداد التزاماتها ... سواء للبنوك أو للتأمينات أو الضرائب وغيرها من الجهات الحكومية .

كما أن التضارب في القرارات الاقتصادية مثل إلغاء قانون حوافز الاستثمار ثم تعديله ... هذا التضارب والتخبط كان أيضاً من العوامل الرئيسية في تعثر الكثير من المصانع والشركات لتفقدان عنصر الاستقرار والأمان .

وفي يوليو من عام ٢٠١٣ بدأ إحساس الحكومة بمشكلة تعثر المصانع وانتشارها كظاهرة ... مما دفع الدكتور وزير الصناعة السابق بإصدار قرار بإنشاء غرفة عمليات بالوزارة ... لدراسة حالات التعثر ومساعدة المصانع للخروج من هذه الأزمة ... وهذا ما حدا أيضاً بالسيد المهندس / رشيد محمد رشيد وزير التجارة الخارجية والصناعة بالاهتمام بهذه الظاهرة فقرّر تدعيم الإدارة بالخبراء من أهل الخبرة والكفاءة

وما هو خاص بالسلع الصناعية الجاهزة ... حيث أن كثيراً من الصناعات المتوسطة والصغيرة كانت تلجأ إلى شراء خاماتها من خلال المستوردين لعدم قدرتها على الاستيراد المباشر ... مما حملها بأعباء وزيادات في الأسعار لم تكن في الحسبان عند التعاقد ومع بداية مرحلة من الكساد والركود العالمي في عام ١٩٩٧ ... عانت فيها الصناعة كثيراً من نقص في السيولة ... وعدم انتظام القطاع الحكومي في سداد ما عليه من التزامات للقطاع الخاص بل دخلت قطاعات منها في منافسة غير متكافئة في مجال الإنتاج مثل صناعة الطياعة والأخشاب وغيرها مما أثر سلباً على نتائج هذه الأنشطة .

وفي ظل غياب برنامج اقتصادي مخطط ولو مرحلياً لمواجهة الآثار السلبية لعملية الانفتاح اللامحدود ... والمصاحب لها حالة من السفة الاستيرادي الغير منشد مع بقاء التشوهات الجمركية بدون علاج . وكان خاتمة هذه القرارات قرار تعويم الجنيه ... مما أوجد حالة

مشكلة التعثر ظاهرة جديدة على مجتمعنا ... بدأت بعدد من المصانع لم تقدر على مواجهة المنافسة الحرة ... مع بداية مرحلة التحول الاقتصادي ... من النظام الشمولى إلى نظام الاقتصاد الحر بعد التوقيع على اتفاقية الجات عام ١٩٩٥ ... التي شجعت التجار والمستوردين على استيراد السلع الصناعية من دون شرق وجنوب آسيا وقت انهيار الأسواق لديها عام ١٩٩٧ دون استبعاد من جانبنا لتوابع هذه الاتفاقية على اقتصادنا ... رغم ما سمحت به الاتفاقية من حماية مؤقتة لحين الموازنة مع الأوضاع الجديدة .

لقد دفعت الصناعة المصرية منذ البداية ثمن حرية التجارة والاستيراد المفتوح ... في ظل نظام جمركي وضريبي وتمويلي ملئ بالتشوهات ... مما أفقد الصناعة المصرية القدرة على المنافسة . وما أن بدأت الحكومة في اتخاذ قرارات إصلاح وقتية مثل قرار تعطية الاعتمادات ١٠٠٪ ... دون تفرقة بين ما هو خاص بالخامات

في المعاونة والنصح والتوجيه .  
وينفس الاهتمام قرر رئيس اتحاد  
الصناعات المصرية تشكيل لجنة  
التمويل ... لتكون أول مهامها  
حصر المشكلة على مستوى الغرف  
الصناعية المكونة للقطاع  
الصناعي في الدولة ووضع خطة  
عمل لمساعدت البنوك والصناع  
للوصول إلى تسويات عادلة : : :  
إن مناخ الاستثمار يمانى من  
المشاكل الكثير ... بل وفقد الكثير  
من عناصر الجذب ... وكان  
لمشكلة التعثر وعدم حلها  
وسلبات قرار تجريم - العمل  
الاقتصادي والمطاردة البوليسية  
لرجال الأعمال أن شوهت الصورة  
تماماً لكل عمل شريف وأطاحت  
بكل أمل في جذب استثمار جديد .  
وقد استغلّت ذول الجوار هذا الجو  
المضطرب لمناخ الاستثمار ...  
لتجذب رؤوس الأموال المصرية  
والعربية لنقل نشاطها خارج مصر  
- وهذا ما تؤكد به البيانات  
والإحصائيات حيث اجتلت مصر  
المركز رقم ١٤ بين الدول العربية  
الجادبة للاستثمار والمركز رقم  
١٦ بين دول إفريقيا كما أن  
مؤشرات أرقام الاستثمار في  
تراجع مستمر وبشكل خطير سنة  
بعد أخرى مما يؤدي إلى زيادة  
معدلات البطالة وهجرة رؤوس  
الأموال المصرية .

فيما لم تسارع الحكومة لمعالجة هذا  
الوضع المضطرب في مناخ  
الاستثمار الصناعي ... واستصدار  
قرار بوقف أو تعليق الأحكام التي  
صدرت ضد رجال الصناعة  
وأتاح فرصاً من أجل التنمية  
بدون ضغط أو إرهاب وترهيب ...  
وحتى تكون التسوية واقعية وليست  
مؤقتة ... لأن ذلك لن يؤدي إلى  
حل بات لمشكلة المتعثرين بل هو  
تأجيل للمشكلة لسنوات قادمة  
تكون قد ازدادت تعقيداً .  
إننا نريد فلسفة تقود الخط  
الاقتصادي مهما كانت الخسائر  
المالية لأنه في إنقاذ مصنع واحد  
من الفاق فإن يعوض الدولة خسران  
صاحبه ولو عشرات السنين .  
إن القروض والتسهيلات الائتمانية  
منحت لرجال الصناعة في ضوء  
دراسات قبلتها البنوك وأصبح  
البنك ورجل الصناعة طرفين في  
عقد اقتصادي ينتج عنه ربح  
وخسارة لقد حصلت البنوك على  
نصيبها من الأرباح في سنوات  
الرواج وعليها أن تتحمل نصيبها  
في الخسارة في سنوات الكساد  
هذا هو منطق الحق والعدل ولا  
تصولت عقود البنوك إلى عقود  
إذعان من طرف واحد .  
السادة ضيوفنا من رجال البنوك .  
إنكم أمام صناع شرفاء وضغثهم  
الظروف العامة في مواقف صعبة  
وسبئية ... ليس لهم فيها خيار ...  
والآن يعيشون مهددون بالسجن  
وبالمطاردة من مصانهم وبيوتهم  
... فلا بد أن تتضافر الجهود من  
أجل إيجاد حل لهذه الظاهرة ...  
والتي انتشرت وأصبحت ظاهرة

عامة تسم إلى اقتصاد الدولة ...  
ويضيع أمامها كل جهد خلاق من  
أجل التنمية والتقدم ... وهذا ما  
أكدته محكمة القيم في أخذ  
أحكامها الخاصة بأحد رجال  
الأعمال ... من أصحاب الشركات  
حيث ورد بحيث الحكم .  
( إن المشرع لم يقصد بفرض  
الحراسة أن تكون وسيلة انتقام  
وتشف ... أو أسلوب تحكم وتسلط  
كما أن الحراسة ليست وسيلة  
لتحصيل الديون ... بل إن تضرر  
المدينين جاء نتيجة لسوء الحالة  
الاقتصادية بالسوق والانخفاض  
الحاد في قيمة الجنيه المصري  
وزيادة الرسوم الجمركية على  
المعدات مما لا ينام عن قصدهم  
الإضرار بأموال البنوك ...  
وبالتالي يكون فرض الحراسة قد  
جاء على غير سند من القانون وأن  
لجوء البنوك للمدعي الاشتراكي  
ليس إلا وسيلة للضغط على أمل  
تحصيل ديونها عن طريق فرض  
الحراسة ) .  
وهذا يؤكد أنه ليس في فرض  
الحراسة أو تقييد الحريات  
السبيل الوحيد لتحصيل الديون  
ونحن نشيد بجهود الأستاذ /  
حسين عبدالعزيز رائد التتمويات  
في مياديرته الشجاعة في حل  
الكثير من المشاكل لكثير من رموز  
الصناعة وأجراء العديد من  
التسويات ... وعلى رأسها التسوية  
الجريئة لرجل الصناعة أحمد  
بهجت ... والتي كان في نجاحها  
الحفاظ على هذا الصرح  
الصناعي الكبير ... والحفاظ على  
آلاف العمال من التشرذم إذا جدت  
لا قدر الله توقف لهذه المصانع

كما قام بقيادة تسوية رامى لكح مع عدد من البنوك باستثناء بنك واحد .

وكلنا أمل أن تنال المصانع الصغيرة والمتوسطة ذات العمالة الكثيفة والمديونية الأقل حجماً نفس الاهتمام .

كما أننا نأمل من الأستاذ شاهين سراج الدين والذي تسلم تركة ثقيلة من المنشآت الصناعية المتعثرة ... ومن الطبيعي أن يصاب البنك في أكبر نسبة من عملائه الصناعيين ... إذا ما تعرضت الصناعة للخطر - فالتسويات في البنك لها أوضاع خاصة وتحتاج لقدر من المرونة والشجاعة في اتخاذ قرارات سريعة للنهوض بالصناعة من جديد .

كما أننا نطالب اتحاد البنوك من خلال أمين عام الاتحاد ... الأستاذ أحمد قورة في وضع قواعد عامة موضوعية وضوابط تساعد وتسرع في عمليات التسوية .

إننا مع بداية عام ٢٠٠٥ نتمنى أن يكون عام التسويات وأن تكثف الجهود كل الجهود في سبيل إنهاء مشاكل المتعثرين في هذا العام ... وأن تعمل جميع اللجان التي تتبنى هذا العمل الخلاق بفاعلية في سبيل سرعة إنقاذ الصناعة المصرية ... وإنقاذ آلاف العمال وإنقاذ اقتصاد مصر أولاً وأخيراً .

ولقد اتخذ البنك المركزي خطوات بناءة تساعد في حسم هذه المشكلة ... بإصداره أخيراً القرار رقم ٢١١٩ لسنة ٢٠٠٤ والذي

بمقتضاه .

تقرر إنشاء وحدة في كل بنك للتعامل مع الديون المتعثرة ويقابلها بالبنك المركزي وحدة تختص بوضع خطة قومية للتعامل مع الديون المتعثرة ومتابعة تنفيذها ومراقبة التزام البنوك بها .

ولقد فتح القرار باب التحكيم التفاوضي ... حيث سمح لكل من البنك والعمل المتعثر أن يقدم بطلب إلى وحدة متابعة الديون المتعثرة والتوفيق أو التحكيم بشأن الدين ويشترط أن تجاوز قيمته الحد الذي يحدده البنك المركزي وقد تحدد مبدئياً ٥٠ مليون لكل بنك بالنسبة للعميل الواحد .

وستقوم الوحدة فور تلقي الطلب ودراسته أن تدعو البنك إلى الاجتماع مع عميله برعايتها لاقتراح السير في إجراءات التوفيق أو التحكيم .

وقد أجاز في حالة تعدد البنوك الدائنة لذات العميل الواحد أن تتولى وحدة المتابعة بالبنك المركزي مهمة التنسيق بينها ... ووضع الإطار العام للتعامل مع العميل المتعثر .

وجاء بالقرار أن التوفيق بناء على مشاركة اتفاق ... يبرم بين البنك أو مجموعة البنوك الدائنة وعميلها المتعثر وفقاً للنظام الذي تضعه وحدة متابعة الديون المتعثرة .

ويتضمن المشاركة تشكيل هيئة التحكيم من ثلاثة أو خمسة أعضاء من بين ذوي الخبرة القانونية والمالية والأئتمانية .

وتعتبر قرارات هيئة التحكيم بأغلبية أعضائها قرارات نهائية

بهذا يكون البنك المركزي بدأ بأخذ دوره الحقيقي والغائب منذ سنوات طويلة ... عن مساحة المتعثرين تاركاً الأمر لتجانزه الأهواء بين المتعثرين والبنوك ... بدون ضوابط وحدود لإنهاء هذه المشكلة التي بلغت تهديد بحق مستقبل الصناعة في مصر .

إننا نكرر ونناشد الجهاز المصرفي الالتزام بأن يكون عام ٢٠٠٥ عام التسويات للمتعثرين ويوضع من الخطط ما يحقق هذا الهدف ... وهذا لا يتأتى إلا بتفعيل دور وحدة التعامل مع الديون المتعثرة في جميع البنوك والتي نص عليها قرار البنك المركزي ... على أن يسارع كل بنك باستدعاء المتعثرين من عملائه دون تركهم لفول الفوائد التراكمية والتي تقضى على كل أمل في التسوية .

إننا نناشد البنك المركزي في سرعة تشكيل وتفعيل لجان التحكيم ... وأن يضع آليات منفصلة تماماً للتظلمات لحل المشاكل الفردية بصرف النظر عن حجمها الناتجة عن تعسف وتسلط بعض المسئولين بالبنوك .

كما نناشد البنك المركزي أن يصدر من التعليمات ما يبعث الحياة في جديد في المشروعات المتعثرة وبخاصة بما يتعلق بالتعامل من جديد مع البنوك ... من خلال البيان المجمع للمتعثرين والذي يقف حائلاً في أي تعامل جديد من أجل توفير الخدمات للمصانع ومن أجل ضمان التشغيل ■

# نحو استراتيجية ملائمة للبحث السلوكي في مجال المحاسبة الضريبية بالتركيز على سلوك الممول

\*\*\*

دكتور

محمد عباس بدوي

أستاذ المحاسبة والضرائب

عميد كلية التجارة بدمههور

\*\*\*

١- مقدمة البحث :

تؤدي الضرائب دوراً اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً مهماً في جميع بلاد العالم على اختلاف أنظمتها ، كما تستخدم كأداة مهمة في عملية التنمية الاقتصادية

والاجتماعية ويتوقف نجاح السياسة الضريبية على النظام الضريبي وسلامة مقوماته المختلفة ، ويقوم النظام الضريبي على الدور الذي تؤديه السلطة التشريعية والإدارية التنفيذية الضريبية والهيئة القضائية الضريبية وتعتبر المحاسبة الضريبية جوهر النظام الضريبي وتلازمه فكراً وتطبيقاً ، فهي التي تقدم معايير قياس المادة الخاضعة للضريبة ، والأسس التي تقوم عليها عملية تحديد الضريبة ، وأدوات توصيل المعلومات بين الجهات صاحبة الشأن ويختلف دور المحاسبة الضريبية باختلاف أنواع الضرائب التي يتكون منها النظام الضريبي للمجتمع المعين ودرجة تقدم المحاسبة في هذا المجتمع .

١/١ - مشكلة البحث :

ظهر منذ بداية السبعينات رأى يوجه نظر الباحثين في مجال المعرفة المحاسبية إلى ضرورة الاهتمام بالمتضمنات السلوكية للسياسة الضريبية

لقياس أثر قانون ضريبة الدخل على الأفراد والشركات والممولين بصفة عامة ، وذلك لضمان السيطرة على النظام الاقتصادي والاجتماعي .

وتهدف السياسة الضريبية إلى تحقيق أهداف اقتصادية ومالية واجتماعية وذلك من خلال النظام الضريبي الذي يشتمل على نظام محاسبة الضريبة وتؤدي المحاسبة الضريبية دورها عبر عمليات توصيل معلومات لأطراف متعددة ذات أهداف مختلفة ، ولهذا فإن ضمان فعالية النظام الضريبي يستوجب مراعاة المتضمنات السلوكية التي ترتبط بعناصره وأطرافه ، سواء عند صياغة القوانين والتشريعات الضريبية أو بالنسبة للجهات المرتبطة بالتنفيذ أو المتعلقة بالممولين الخاضعين للضريبة أو الهيئات القضائية التي تفضل في المنازعات فظالما تؤثر السياسة الضريبية بالفعل في سلوك الأفراد في جميع مراحلها ، فإنه يجب أن يتم

توصيل أهدافها بطريقة يفهمها جميع المتأثرين بها ويعنى ذلك أن المفاهيم والخصائص السلوكية للأفراد تفيد فى تكوين التصور الفكرى الملائم للأهداف التى يخدمها النظام الضريبى ، بحيث يتم تفضيل سياسة ضريبية معينة على البدائل الأخرى المتاحة واختيار تلك السياسة التى تؤدى إلى إثارة دوافع سلوكية إيجابية تزيد من فرصه تأثيرها على اتجاه ومدى سلوك الأفراد ، سواء أكانوا الممولين الخاضعين لها أو المحاسبين باعتبارهم الأفراد الذين يتولون مهمة قياس المادة الخاضعة للضريبة . ولما كانت الضريبة إلزامية على أفراد المجتمع طبقاً للقوانين والقواعد التى يتم اعتمادها من السلطة التشريعية ، فإن للمحاسب دور مهم ، حيث يمكنه المشاركة فى مراحل إعداد هذه القوانين والقواعد بما يقدمه من توصيات وتوضيحات حول

عوامل التحفيز والإحباط فى النظام المحاسبى الضريبى ، حيث يبرز كيفية تأثير الميامة الضريبية على سلوك الأفراد فى الإفصاح عن المادة الخاضعة للضريبة ويحيث يمكن لمتخذ القرار فى مرحلة التشريع تعديل مواد القانون الضريبى أو إلغاؤها إذا ما لم يكن من الممكن تحقيق الهدف المرغوب من وراء إصدارها . ويجد المتابع للدراسات فى مجال المعرفة المحاسبية أنه حتى نهاية الستينات لم تحظ دراسة الآثار والمتضمنات السلوكية للمحاسبة الضريبية بالاهتمام المناسب من جانب المحاسبين ، بالرغم من تزايد اهتمام الاقتصاديين بهذا الموضوع منذ أن قدم كل من Orcutt & Orcutt بحثهما التجريبي الذى نشر عام ١٩٦٨ . ٢/١ - أهمية البحث ودوافعه ، تتمثل أهمية البحث فى توجيه اهتمام المحاسبين نحو دراسة وتحليل وتقييم المتضمنات السلوكية لنظام

المحاسبة الضريبية اعتبارها من أهم أنظمة المعلومات التى ينطوى عليها النظام الضريبى ، والذى يحمل فى طياته عوامل تحفيز وعوامل إحباط تؤثر بالفعل على سلوك الأفراد ، كما أنه يدفع من ناحية أخرى لأنماط معينة من السلوك فى تحويل المعلومات Information Inductance أو إخفائها بغية تحقيق أهداف معينة خاصة تتوافق مع أهداف هؤلاء الأفراد فى زيادة منفعتهم من دخولهم بعدم سداد الضريبة الحقيقية الواجبة عليهم .

وبالرغم من هذا فإنه غالباً ما تتم الموافقة على قوانين الضرائب التى تحكم النظام الضريبى فى دولة ما بواسطة السلطة التشريعية فى ضوء مراعاة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة ، وذلك دون إعطاء الاهتمام الكافى لما قد تسببه هذه القوانين من آثار سلوكية قد تساعد أو لا تساعد فى تحقيق الأهداف التى يسعى

النظام الضريبي إلى تحقيقها ، ولذلك يكون من المفيد اختيار سلوك الممولين قبل إصدار قانون ضريبي معين ، فإذا كانت ردود أفعال واستجابة الأفراد لا تتوافق مع السلوك المتنبأ به والمربوب فيه ، فإنه يجب تعديل أحكام القانون أو حتى عدم إصداره . ومن ناحية أخرى ، فإن مرحلة تنفيذ القانون الضريبي تحتاج أيضاً إلى التعرف على آثاره السلوكية وتقييم فعالية أنواع الحوافز الضريبية المرتبطة به ، وتأثيرها على كل من عملية تخصيص الموارد وعلى السلوك الفردي ، حيث أن الأثر السلوكي غير الملائم الناتج عن تطبيق المحاسبة الضريبية لقانون ضريبي معين يترتب عليه أثر اقتصادي غير ملائم أيضاً على مستوى الاقتصاد في مجموعه . وبالنسبة لدوافع البحث فهي تتمثل في اهتمامات الباحث الذاتية بدراسات المحاسبة الضريبية بصفة

عامة ، وبالدور الذي يؤديه نظام المحاسبة الضريبية في إطار النظام الضريبي لإنجاح هذا الدور من حيث كفاءته وفعاليته ، ويدخل في نطاق هذا الاهتمام دراسة العوامل السلوكية المختلفة والتي ترتبط بعمليات توصيل المعلومات خلال النظام الضريبي وفرعه موضوع الاهتمام وهو نظام المحاسبة الضريبية ، وهو مجال لم يحظ بالكثير من الدراسات بالرغم من أهميته وخصوصاً بالنسبة لجمهورية مصر العربية في المرحلة الحالية وهي مرحلة التوجه نحو تطبيق نظام الضريبية الموحدة .

#### ٢/١ - هدف البحث وحدوده :

يهدف هذا البحث - بصفة أساسية - إلى اقتراح استراتيجية ملائمة للبحوث السلوكية في مجال المحاسبة الضريبية بحيث تساعد في تشكيل منهج يفيد في تطوير البحوث في هذا المجال الحيوي للبحث المحاسبي ،

والذي يسعى إلى زيادة فعالية الوظيفة المحاسبية في المجال الضريبي ، وذلك من خلال امتداد البحث المحاسبي إلى دراسة وتحليل وتقييم المتضمنات السلوكية الإيجابية والسلبية للمعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الضريبية بغية ترشيد الممارسة العملية عن طريق استبعاد الممارسات الضريبية غير الملائمة ، وتضييق فجوة الخلاف بين كل من الأطراف التي تؤثر وتتأثر بنظام المحاسبة الضريبية ، فمن خلال الاستعانة بمفاهيم علم السلوك يمكن للمحاسبة أن توفر المعلومات التي تكشف عن الآثار الإيجابية والسلبية المتوقعة كرد فعل سلوكي للضريبة بما يكفل السيطرة على السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها ، وهو ما يضيف إلى ما قام به المحاسبة من قبل من حيث استعانته بالجوانب المختلفة لعلم السلوك في المجالات التي ترتبط بالمحاسبة سواء

فى مجال اتخاذ القرارات أو إنتاج المعلومات أو مجال المحاسبة المالية والمراجعة .

ويدرك الباحث أهمية الأبعاد السلوكية للضريبة والنظام الضريبى على الأفراد والمجتمع والاقتصاد القومى والمالية العامة للدولة ، ويرى أن هناك مجالاً يتضمن الجوانب السلوكية المرتبطة بالمحاسبة الضريبية سواء كانت تلك الجوانب مرتبطة بأفراد المجتمع من ممولين وعاملين بالإدارة الضريبية التنفيذية أو القضائية أو التشريع الضريبى ، إلا أنه يحدّد نطاق بحثه فى دراسة المتضمنات السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية فيما يختص بجانب الممولين ولذلك يرى أنه لا تكون هناك ثمة تجاوز عندما يذكر أن هذا البحث يقع فى إطار ما يمكن أن نطلق على تسميته «المحاسبة الضريبية السلوكية Behavioral Tax Accounting»

٤/١ - خطة البحث :

لتحقيق أهداف هذا

البحث تم تقسيمه إلى ستة أقسام ، عرض الباحث فى القسم الأول مقدمة البحث ، ويخصص الأقسام الباقية على النحو التالى :-

خصص القسم الثانى لإلقاء الضوء على دور الدراسات السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية ، حيث أبرز أهمية ومبررات الاستعانة بالمفاهيم السلوكية فى هذا المجال ، ويتناول القسم الثالث عرض لبعض الإسهامات السلوكية التى تناولت تحليل المتضمنات السلوكية لقرار إفصاح الممول عن الدخل الضريبى بغية استقصاء أهم المتغيرات السلوكية التى تؤثر على هذا القرار وتتأثر به ، وفى القسم الرابع يقوم الباحث بتقييم الوسائل البحثية التى اعتمدت عليها الإسهامات التى تم عرضها فى القسم الثالث ، وذلك للانتقال إلى القسم الخامس الذى يقدم الباحث من خلاله تصوره للاستراتيجية الملائمة للبحث السلوكى فى مجال المحاسبة

الضريبية ، أما القسم السادس والأخير فيختص بعرض وخلاصة البحث وما توصل إليه من نتائج .

٢- مبررات استخدام المفاهيم السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية :

ينطلق امتداد البحث المحاسبى الضريبى إلى مجالات المعرفة السلوكية من محاولة الإجابة عن التساؤل الخاص عما إذا كان للسياسة الضريبية جوانب أو متضمنات سلوكية تؤثر على أداء وظيفة المحاسبة الضريبية أم لا ، ويشير الواقع العملى إلى أن السياسة الضريبية تؤثر بالفعل على سلوك الأفراد بطريقة أو بأخرى ، فعلى سبيل المثال ، أشارت إحدى الدراسات إلى أن فرض ضريبة الأيلولة فى الولايات المتحدة الأمريكية سنة ١٩٠٧ كانت من ضمن الأسباب الرئيسية التى أدت إلى إحداث تغيير فى شكل الثروة فى المجتمع الأمريكى ، حيث عمد أغنياء أفراد هذا

المجتمع إلى تحويل ثرواتهم إلى أشكال أخرى للثروة لا تخضع لضريبة الأيلولة ، كما أشارت دراسة أخرى إلى أن قرار الإفصاح عن الدخل الضريبي يعتمد أساساً على المتغيرات الشخصية والإدراكية والنفسية للممول .

ونتناول في هذا القسم من البحث دراسة مبررات استخدام المفاهيم السلوكية في مجال المحاسبة الضريبية على نحو ما سيرد في الثلاث فروعيات التالية :-

## ١/٢- المحاسبة الضريبية أحد فروع المعرفة الإنسانية ،

تعتبر المحاسبة الضريبية أحد فروع المعرفة الإنسانية التي اعتمدت على مصادر مختلفة استمدتها من بعض فروع علم المحاسبة أو المراجعة ، ومن علوم الاقتصاد والمالية العامة والقانون والتي تهتم بتظيم السلوك الإنساني في مجال مساهمة الأفراد في النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة

بأنشطتها ، ومن ثم تحديد آثار هذا السلوك على الظواهر الاقتصادية والاجتماعية التي يتعامل معها لذلك يكون من الضروري أن يتلام نظام المحاسبة الضريبية مع جميع الظروف والمؤثرات البيئية بما في ذلك احتياجات ورغبات وقدرات وإمكانات الأطراف المتأثرة والمؤثرة في هذا النظام ، ولما كانت القيم تعد وفقاً لمفهوم علم السلوك أحكاماً عامة تمثل ما يرغبه الأفراد من معتقدات وأهداف ومعايير تنعكس على أفراد المجتمع في شكل اتجاهات ودوافع ونظم اجتماعية تظهر في التفضيلات الاجتماعية عند إجراء عمليات الاختيار بين البدائل المتاحة - فإنه لا بد من وجود معايير سلوكية يسترشد بها المهتمين بتصميم النظام الضريبي عند الاختيار بين السياسات الضريبية البديلة المتاحة ، وحيث تعتبر المحاسبة الضريبية أحد العلوم الإنسانية التي تهتم

بتوفير المعلومات الملائمة لأغراض قياس العبء الضريبي ، فإنه يكون من المفيد إلقاء الضوء على أهم القيم المرتبطة بقياس هذا العبء والتي تمثل آليات يتشكل خلالها سلوك الأفراد ودوافعهم وردود أفعالهم تجاه ما يقع عليهم من عبء ضريبي .

ولما كان المبرر الذي انطلقت منه البحوث السلوكية في مجال المحاسبة المالية والإدارية هو أن المحاسبة تقع في دائرة العلوم السلوكية ، فإن هذا المبرر يكشف عن الحاجة إلى دراسة المتضمنات السلوكية في مجال المحاسبة الضريبية ، الأمر الذي أدى إلى قيام جمعية المحاسبة الأمريكية بتخصيص إحدى جلسات اجتماعها السنوي لعام ١٩٨٧ لمناقشة بعض البحوث في مجال المحاسبة الضريبية والتي تضمن البغض منها دراسة المشكلات السلوكية في هذا المجال .

## ٢/٢ - النظام الضريبي أحد

### نظم الاتصال ذات

### التأثير على السلوك

#### الإنساني :

يعتبر النظام الضريبي وسيلة لتحقيق أهداف معينة ، وتتعد كفاءته على أساس مدى تأثيره على سلوك الخاضعين له سواء أكانوا أفراداً أو جماعات ، وحتى تؤثر الضريبة في سلوك الخاضعين لها في الاتجاه المرغوب فيه ، فيجب أن تكون ملائمة لاحتياجاتهم واتجاهاتهم ومعتقداتهم ولو نظرنا إلى النظام الضريبي كوحدة واحدة ، فإننا نجد أنه يتضمن العناصر الأساسية لنظام الاتصال والتي تشتمل على ما يلي :-

#### (أ) المرسل (المصدر) :

و يتمثل في الهيئة التشريعية التي تقوم بصياغة واعتماد القوانين الضريبية باعتبارها مصدر الرسالة الموجهة ، التي يجب عليها صياغة الرسالة التي يتضمن محتواها الخصائص الهامة للنظام الضريبي بالشكل الذي

يستطيع معه المستقبل استيعاب ذلك المضمون دون غيره .

#### (ب) الرسالة :

تتمثل في مواد ونصوص القانون الضريبي الذي يستخدم مفاهيم ومصطلحات تمثل اللغة المشتركة بين جميع الأطراف التي تتعامل مع النظام الضريبي ، ومن ثم يجب أن تكون لغة الاتصال مفهومة من جانب المرسل والمستقبل ، وإلا اتصف القانون الضريبي بالتعقيد الذي يؤدي إلى عدم الالتزام غير المتعمد سواء من جانب المستقبل أو قناة الاتصال .

#### (ج) قناة الاتصال :

وتتمثل في الإدارة التنفيذية الضريبية (مصلحة الضرائب) التي تتولى مهمة توجيه الرسالة وتطبيق القانون الضريبي بهدف تحديد وعاء الضريبة و ربط الضريبة المستحقة على المكلف بها طبقاً للقواعد والأسس التي وردت بالرسالة .

#### (د) المستقبل :

ويتمثل في الممول الخاضع للقانون الضريبي ، ويعتبر من أهم عناصر الاتصال في النظام الضريبي سواء عندما ننظر إليه كوحدة أو عندما ننظر إليه كأنظمة فرعية ، ويجب أن يكون المستقبل قادراً على تحليل الرسالة بنفسه أو بمساعدة غيره بما يضمن حصوله على المعلومات التي يحتاج إليها ، وهو يقوم بتفسير الرسائل طبقاً لاتجاهاته لأنه - بصفة عامة - كلما كانت اتجاهات المستقبل نحو المصدر موجبة (الاستجابة للخضوع للضريبة) ، فإن الاتصال يكون أكثر كفاءة عنه في حالة ما إذا كانت هذه الاتجاهات سالبة .

كما أنه من الممكن أن نجد العديد من أنظمة الاتصال الفرعية خلال أداء النظام الضريبي لوظائفه ، لا سيما ما يرتبط منها بالمحاسبة الضريبية ، وسوف نتناول هذه الأنظمة بتفصيل ملائم في القسم الخامس من هذا البحث .

ويساهم البحث السلوكي في الكشف عن العوامل التي تحدد كفاءة النظام الضريبي ك نظام اتصال تأثيرى سواء تلك المرتبطة بمحتوى الرسالة أو بعلاقاتها بالمستقبلين لها ، حيث يجب أن تتوافق طريقة عرض الرسالة ومحتواها مع الاستخدامات والاتجاهات المتوقعة لمستقبلها .

فطالما يتضمن النظام الضريبي المقومات التي تساعد على التأثير في سلوك المتعاملين معه . فإن محاولة تفسير هذا السلوك بما يستند إليه من عوامل سلوكية يساعد على معرفة كيفية استخدام المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبى الضريبي وتأثيرها على السلوك الإنسانى . فمثلاً تساهم المفاهيم السلوكية في توضيح ما إذا كان يمكن افتراض رشد متخذى القرارات بما يسمح بتحديد استخدامات وأهداف مفترضة لهم ، ومدى إمكانية التنسيق بينها طبقاً للأهمية النسبية

لكل منها ، والتي يمكن على أساسها صياغة القوانين والقواعد الضريبية التي تنطوى على توليد بواعث وحوافز واتجاهات تضدم الأهداف المختلفة وفقاً لأهميتها النسبية ، ويعنى ذلك أن دراسة المتضمنات السلوكية للنظام الضريبي تميزه من مجرد كونه تطبيقاً جامداً إلى اعتباره نشاطاً يؤثر في سلوك الأفراد ، ويتحدد معيار فعاليته في النهاية على أساس مدى تأثيره على سلوك المتعاملين معه ، وبهذا ينطوى النظام الضريبي على اتجاه نفعى يؤدي إلى تحفيز الأفراد والجماعات على تحقيق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها . ومن أجل ذلك يقع على المحاسبين - باعتبارهم الأفراد القائمين على إعداد النظام المحاسبى الذى يعتمد عليه في تحديد الدخل الضريبي مهمة توفير المعلومات الضرورية حول الخصائص السلوكية لجميع المتعاملين مع النظام الضريبي

بما يساعد على إيجاد الثقة المتبادلة بين الممولين والإدارة التنفيذية الضريبية ، وتقييم فعالية أنواع الحوافز الضريبية المختلفة وتأثيرها على عملية إعادة توزيع الدخل والثروة والموارد ، وعندما يقدم المحاسب المعلومات المفسرة لسلوك متخذى القرارات الضريبية والمتأثرين بها ، فإنه بذلك يؤدي دوراً فعالاً وإيجابياً في الاختيار من بين السياسات الضريبية البديلة .

## ٢/٢ - البعد الاجتماعى للنظام الضريبي :

لم تعد وظيفة الضرائب تتوقف على حد كونها أداة لتمويل الخزنة العامة بل امتدت إلى النمو المتزايد لاحتياجات المجتمع لتحقيق أهداف أخرى ، منها أهداف ذات أبعاد اجتماعية ترتبط بمعدالة توزيع الدخل وزيادة التوظيف ، وتطوير بعض الأنشطة الاجتماعية ، وتنمية القيم الأخلاقية لأفراد المجتمع .

وعلى ذلك فإن النظام الضريبي يتضمن المقومات التى تسهل من أداء الوظيفة الاجتماعية للدولة بما يحقق الرفاهة الاجتماعية ، ويمكن تطويعه لتحقيق وتوجيه الأهداف الاجتماعية المنشودة ، وطالما يدعو البعض أن النظم بصفة عامة هى وسائل الثقافة لإشباع حاجات الإنسان ، فإن النظام الضريبي بوصفه أحد هذه النظم يجب أن يساعد على تحقيق ذلك ، ويؤدى الاستعانة بالمفاهيم السلوكية إلى توضيح علاقة النظام الضريبي بالاحتياجات والقدرات الاجتماعية الفردية والجماعية لجميع الأطراف المتعاملة معه ، وذلك بما يسهم فى تحقيق الرفاهة العامة للمجتمع بمظهرها المادى والمعنوى ، حيث يختص المظهر المعنوى منها بمشاعر الفرد وحاجاته ودوافعه الداخلية التى تفسرها النظريات السلوكية والنفسية التى تهتم بتحليل العوامل الداخلية الخاصة بالفرد

والمؤثرة على سلوكه ، ولا يوجد تعارض بين استخدام هذه المفاهيم وتطبيق المفاهيم الاقتصادية التى تسهم فى تحقيق المظهر المادى للرفاهة داخل إطار النظام الضريبي ، على أساس أن مخاطبة الحاجات المادية والمعنوية معاً يزيد من احتمالات تأثير النظام الضريبي ويساعد على أن يكون معيار الاختيار بين السياسات الضريبية البديلة هو مدى إسهامها فى تحقيق أهداف الفرد والمجتمع ، وعلى ذلك يمكن القول بأن الاستعانة بالمفاهيم السلوكية يحقق الاتساق والتوازن بين الآثار الاجتماعية المادية والمعنوية بما يؤدى إلى الوفاء بالأهداف الاجتماعية للضريبة .

يخلص الباحث مما تقدم إلى أن التقارب المنطقى فيما بين مهنة المحاسبة والمراجعة من ناحية ، والجهات القائمة على تطبيق القانون الضريبي فى بيئة الأعمال من ناحية

أخرى ، يجعل المحاسبون مؤهلين أكثر من غيرهم للقيام ببحث المتضمنات السلوكية للضريبة ، وذلك بهدف تحقيق التوازن والاتساق بين أهداف ومطالب جميع الأطراف المؤثرة والمتأثرة بها ، ومن ثم قبولهم للنظام الضريبي فى إطار التطبيق العملى له ، ولا سيما وأن المحاسبة الضريبية تمثل الركن الجوهري فى النظام الضريبي ولها أبعادها السلوكية التى تمس جميع أطراف هذا النظام .

## ٢ - عرض لبعض الإسهامات السلوكية فى مجال الإفصاح والالتزام الضريبي ،

يرتبط الإفصاح والالتزام الضريبي بصورة مباشرة بالمحاسبة الضريبية ، وإذا ما سلطنا - وهذا منطقى - بأن نظام المحاسبة الضريبية يعتمد على البيانات التى تمثل أهم مدخلاته ، فإن المصدر الأساسى لحالة تقدير معينة مرتبطة بممول معين إنما تتمثل فيما يقدمه هذا الممول

من بيانات تمس جوهر نشاطه وتوفر الأسس والعوامل المختلفة التي يستطيع الفاحص الضريبي أن يبنى عليها تقديراته بغية الوصول إلى تحديد الضريبة واجبة السداد .

ويصف الإفصاح الضريبي قيام الممول اختياراً وطوعية بتقديم البيانات التي توضح التفاصيل اللازمة لتأكيد صحة نتائج الأعمال أو الأحداث أو التصرفات كما يجب أن يتضمن الإفصاح الضريبي تقديم البيانات الأخرى الخاصة بالمول والتي ترتبط بظروفه الاقتصادية والاجتماعية ، فما الذي يدفع هذا الممول إلى الإفصاح الملائم لإعداد التقديرات اللازمة بمعرفة الإدارة الضريبية ؟

لا شك أنه الالتزام الضريبي من جانب الممول ، والذي يتشكل تبعاً لسلوكه وموقفه من القانون الضريبي المعين ومن إجراءات محاسبته ونتائجها ، فالالتزام موقف

سلوكي يتكون لدى الممول ويؤثر في موقفه عند اتخاذ قرار الإفصاح الضريبي .

ويعتبر الإفصاح الضريبي من أهم العوامل التي تؤثر في كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الضريبي ، إذ يتوقف عليها صدق البيانات المقدمة من الممول والتي تعتبر الأساس الضروري لإتمام عملية المحاسبة الضريبية .

ولقد ظهرت منذ أوائل السبعينات مجموعة من الدراسات التي استهدفت تحليل سلوك الممول عند اتخاذ قرار الإفصاح عن دخله الخاضع للضريبة ، حيث ينعكس هذا القرار على ظاهرة عدم الالتزام الضريبي من جانب الممولين ، خاصة وأن هذه الظواهر أدت إلى اتساع الفجوة الضريبية Tax Gap ليس فقط في الدول النامية بل أيضاً في الدول المتقدمة ففي الولايات المتحدة الأمريكية قدرت الإدارة الضريبية (مصلحة الإيراد الداخلي Internal Revenue Ser-

vice) هذه الفجوة بمبلغ ١٠٠ بليون دولار سنوياً ، وهو ما يكفى لتغطية عجز الموازنة الفيدرالية ، وذلك بالرغم من أن الولايات المتحدة الأمريكية من الدول التي تباخر إدارتها الضريبية بارتفاع مستوى الالتزام الضريبي بها .

وباستقراء الدراسات التي استهدفت تحليل العوامل التي تؤثر في قرار الإفصاح والالتزام الضريبي من جانب الممولين ، فإنه يمكن التفرقة بين ثلاث مجموعات من الدراسات : الأولى وهي الدراسات التي انتهجت المدخل النظري Theoretical Approach ، والثانية وهي الدراسات التي اتبعت مدخل التجريب العملي أو الاختباري Emperical Approach ، والثالثة وهي الدراسات التي استخدمت مدخل التجريب المعملي Experimental Approach ، ووفقاً لخطة البحث يمرض الباحث لبعض هذه الدراسات لاستقصاء ما خلصت إليه من نتائج ويؤجل تقييمها منهجياً للقسم الرابع

من هذا البحث ، وذلك على نحو ما سيرد فيما يلي :-

### ١/٣ - دراسات المجموعة الأولى ( المبدخل النظري ) ،

وهي دراسات اعتمدت على نظرية المنفعة المتوقعة Expected Utility Theory في دراسة سلوك الممول تجاه الإفصاح والالتزام الضريبي ، وتتفق هذه الدراسات على أن عدم الالتزام يعتبر قراراً يتم اتخاذه في ظروف عدم التأكد ، ويرتكز على احتمالات اكتشافه من قبل الإدارة الضريبية ، ومن ثم توقيع الجزاءات التي يقضى بها القانون الضريبي .

ومن منطلق أن السلوك الفردي عادة ما يكون سلوكاً هادفاً ، فإنه في المجال الضريبي يحاول الممول الرشيد تعظيم منفعة وتحقيق أقصى رفاهية من خلال تحقيق التوازن بين المنفعة المتوقعة من المزايا الناتجة عن إخفاء دخله الحقيقي عند إعداد إقراره الضريبي (سلوك عدم

الالتزام) ، وبين ما يتحملة من غرامات متوقعة نتيجة فحص ومراجعة إقراره الضريبي من قبل الإدارة الضريبية واكتشافها للدخل غير الظاهر بالإقرار (جزاءات عدم الالتزام) ، وسوف نتناول أهم دراسات هذه المجموعة فيما يلي :-

فتمتبر دراسة Allingham & Sandmo التي تم نشرها سنة ١٩٧٢ أول دراسة نظرية تناولت تحليل ظاهرة عدم الالتزام الضريبي استناداً على نظرية المنفعة المتوقعة ، وقد تبعتها دراسات Srinivasan سنة ١٩٧٣ التي تناولت نفس الظاهرة بتقديم نموذج تحليلي يستند أيضاً على نظرية المنفعة المتوقعة .

ويفترض نموذج نظرية المنفعة المتوقعة حصول الممول على دخل ثابت مقداره  $(1)$  ، ويحاول هذا الممول تعظيم منفعته المتوقعة بتحديد ذلك الجزء من الدخل الذي يتم الإفصاح عنه في إقراره الضريبي ، ومقدار

الدخل الذي يتم عدم الإفصاح عنه في ذلك الإقرار ، ويوضح النموذج أنه إذا كان الممول يدفع ضريبة بمعدل  $t$  لكل مبلغ  $D$  المقدار الذي تم الإفصاح عنه ، وكان احتمال اكتشاف الإدارة الضريبية لمقدار الدخل غير الظاهر بالإقرار  $P$  ، فإن ذلك يعني حدوث أحد الحالتين التاليتين :-

#### الحالة الأولى :

عند فحص ومراجعة الإقرار الضريبي من جانب الإدارة الضريبية تم اكتشاف ذلك الجزء من الدخل غير الظاهر في الإقرار ، في هذه الحالة يتعين على الممول دفع غرامة بمعدل  $f$  عن مبلغ الضريبة المستحقة على الدخل غير الظاهر بالإقرار ، وبذلك يتحدد الدخل المتاح After Tax Income للممول  $I'$  بالنموذج التالي :-

$$I' = I - tD - f(I - D) .$$

#### الحالة الثانية :

عند فحص ومراجعة الإقرار الضريبي من جانب

الإدارة الضريبية لم يتم اكتشاف ذلك الجزء من الدخل غير الظاهر في القرار ، في هذه الحالة يتحدد الدخل المتاح للممول [I] بالنموذج التالي :-

$$I = I - D$$

وعلى ذلك فإن تعظيم الممول لمنفعته المتوقعة - والتي يمكن التعبير عنها بدالة الدخل المتوقع (EU [I]) يتوقف على القرار الذي يتخذه بشأن مقدار الدخل [D] الذي يفصح عنه في إقراره الضريبي ، ويتم التعبير عن دالة الدخل المتوقع بالنموذج التالي :-

$$EU [I] = pU [I] + [1 - p] U [I]$$

وفي دراسة قام بها Beck & Jung ويهدف تطوير نموذج اقتصادي يعتمد على نظرية المنفعة المتوقعة ، أوضح الباحثان أن الغموض والتعقيد في خصوص القوانين الضريبية ، والتغيرات المتكررة السريعة لبعض بنوده ، فضلاً عن الاحتمالات المتزايدة والمستمرة حول حدود التعديلات في تلك البنود - يترتب عليها حالة من

عدم التأكد تحيط بالممول عند اتخاذ قرار الإفصاح عن دخله الضريبي .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الغموض والتعقيد في القانون الضريبي ينعكس على سلوك الفرد الذي يحاول تعظيم منفعة المتوقعة قدر المستطاع استجابة لعوامل عدم التأكد المحيطة به ، وبذلك فإن عامل الغموض والتعقيد في القانون الضريبي لهما جوهرية على عدم التزام الممول غير المتعمد .

مما سبق يتضح أن الدراسات التي اعتمدت على المدخل النظري لتحليل سلوك الممول تجاه الإفصاح والالتزام الضريبي باستخدام نظرية المنفعة المتوقعة خلصت إلى أن أى ارتفاع (انخفاض) في درجة احتمال اكتشاف الدخل غير الظاهر بالإقرار الضريبي وأيضاً أى ارتفاع (انخفاض) في معدل الغرامة ، سيتربط عليه زيادة (نقص) في قيمة الدخل المعلن عنه في هذا الإقرار ، لذلك فإن قرار

الإفصاح والالتزام الضريبي يرتبط بعدد من العوامل تتمثل في اتجاه الممول نحو تحمل المخاطرة ، احتمال اكتشاف عدم الالتزام وفرض غرامات معدل الضريبة ، مستوى الدخل الحقيقي ، بالإضافة إلى الغموض والتعقيد في القانون الضريبي ،

## ٢/٣ - دراسات المجموعة الثانية (مدخل التجريب العملي) :

استهدفت هذه الدراسات التجريب والاختبار العملي لتحليل العلاقات بين سلوك الالتزام الضريبي للممولين ، وبين متغيرات السياسة الضريبية التي خلصت إليها الدراسات النظرية ، وذلك بغية التنبؤ بأنماط السلوك المتوقعة للممولين فيما يختص بظاهرة عدم الالتزام الضريبي رقد اعتمدت هذه الدراسات على البيانات المجمعة Aggregated Data التي يتم الحصول عليها من الواقع العملي .

ولما كانت البيانات التي

تعتمد عليها هذه الدراسات يجب أن تتصف بوثاقة الصلة بظاهرة الالتزام الضريبي وبدرجة من الثقة الملائمة لتحليل هذه الظاهرة ، فإن معظم دراسات هذه المجموعة اعتمدت على البيانات التي تمدها الإدارة الضريبية الأمريكية التي يوفرها برنامج قياس التزام الممول Taxpayer Compliance Measurement Program [TCMP] والذي يتم إعداده مرة كل ثلاث سنوات على أساس عينة عشوائية من الإقرارات الضريبية عددها ٥٠٠٠٠ إقراراً ، وذلك بهدف قياس ظاهرة عدم الالتزام من خلال التنبؤ بقيمة الدخل الضريبي التي تظهر بالإقرارات الضريبية الصحيحة .

وتعتبر الدراسة التي نشرها Clotfelter عام ١٩٨٣ هي أول دراسة عملية اعتمدت على بيانات برنامج قياس التزام الممول [TCMP] لبحث حساسية الالتزام الضريبي للتغير في معدل الضريبة مع

الأخذ في الاعتبار بعض الخصائص المرتبطة بالمول مثل العمر والحالة الاجتماعية ومحل الإقامة .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط بين معدل الضريبة ومقدار الدخل المعلن بالإقرار (الالتزام) ، حيث أوضحت أن مرونة معدل الضريبة الحدى بالنسبة للدخل المعلن بالإقرار تتراوح من ٠,٥١٥ إلى ٠,٨٤٤ ، ويعنى هذا أنه إذا كان معدل الضريبة ٤٠ ٪ مثلاً ، فإن تخفيض هذا المعدل بنسبة ١٠ ٪ لتصبح ٣٠ ٪ سيترتب عليه انخفاض متوقع في الدخل المفصّل عنه في الإقرار بنسبة ٥ ٪ إلى ٨ ٪ .

ولما كانت دراسة Clotfelter لم تأخذ في الاعتبار العقوبات التي يواجهها الممول في حالة عدم الالتزام ، فإن Witte Woodbury ، قاما بدراسة عملية لتطوير نموذج الالتزام الضريبي بالاعتماد على بيانات برنامج قياس التزام الممول [TCMP] ، وذلك

من خلال بحث أثر معدلات الفحص والمراجعة ومستوى العقوبات التي وردت بالقانون الضريبي الأمريكي - الصادر في سنة ١٩٨٢ - على سلوك الممولين تجاه الالتزام الضريبي ، مع الأخذ في الاعتبار بعض خصائص الممولين من حيث مصدر ومستوى الدخل ومستوى التعليم وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج منها أن الزيادة في معدلات الفحص والمراجعة ، وكذلك الزيادة في تشديد العقوبات يترتب عليهما زيادة الالتزام الضريبي ، وأن مستوى هذا الالتزام يزيد بزيادة مستوى الدخل ، ولكن بمعدل متناقص ، وأن الزيادة هي احتمال العقوبات المدينة يؤدي إلى انخفاض الالتزام الاختياري Voluntary Compliance ، وقد أرجع الباحثان هذه النتيجة غير المنطقية إلى عدم معرفة وجهل الممولين بهذه العقوبات ، كما خلصت أيضاً إلى أن اتباع أسلوب الحجز من المنع

يؤدي إلى زيادة الالتزام ، بينما اتباع أسلوب التحصيل من واقع الإقـرار يؤدي إلى انخفاض مستوى الالتزام ، وأن المناطق التي تزيد درجة التعليم بين سكانها تنخفض فيها درجة الالتزام ، وكذلك الحال بالنسبة للمناطق ذات معدلات البطالة المرتفعة .

وفي تعليق على الدراسة السابقة ، أوضحت الدراسة التي قام بها Smith and Kinsey ، أنه بالرغم من استخدام القانون الضريبي للجزاءات كأداة للرقابة على عدم الالتزام ، إلا أن الواقع العملي يؤكد على اتساع فجوة عدم الالتزام الضريبي ، وقد نادت هذه الدراسة بأهمية استخدام مدخل إيجابي Positive Approach إذا كان الهدف طويلة الأجل هو زيادة الالتزام الاختياري .

وذلك بالتحول من استراتيجية الردع Detection Strategy إلى استراتيجية المنع Prevention Strategy ، حيث سيؤدي ذلك إلى زيادة ثقة الممولين في القانون الضريبي

، ومن ثم الالتزام به وتقوم استراتيجيات المنع على تقديم الإدارة الضريبية خدمات مجانية للممولين تساعدهم في حل مشاكلهم الضريبية .

وفي دراسة قام بها Mil-iron & Daniel استهدفت تحديد العلاقة بين نصوص التشريع الضريبي وبين جودة (إمتجابه الممولين) نظام ضريبة الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية ، أوضحت أن أهم متطلبات التطبيق أن يتضمن التشريع الضريبي المقومات الأساسية التي تحقق له الشمول مع البساطة وحسن التنظيم ، بحيث يكون واضحاً دون غموض ولا تعقيد مما يسهل فهم مواده وأحكامه ولا يترك مجالاً للاختلاف في التفسير واللبس من جانب الإدارة الضريبية أو الممولين ، خاصة وأن الضريبة كإقطاع من دخل الممول بدون مقابل تجعل التشريع الضريبي من ادعى التشريعات التي تحتاج أن يتصف باليقين لكي لا يواجه الممول بحالة عدم تأكيد

عند اتخاذه لقرار الإفصاح عن دخله الضريبي .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود تأثير عكس لتعقيد نصوص التشريع الضريبي على سلوك الالتزام غير المعتمد من جانب الممولين ، حيث يخلق هذا التعقيد حالة من عدم التأكد لدى الممولين.

### ٣/٣ - دراسات المجموعة الثالثة (مدخل التجريب المعملی) -

استهدفت هذه الدراسات الكشف عن المتغيرات السلوكية التي تمثل مثيرات ومحددات لدوافع الممولين تجاه ظاهرة عدم الالتزام الضريبي ، وذلك من خلال تصميم بعض التجارب المعملية لمواقف تربط بمشكلات ضريبية تتعلق بقرار إفصاح الممول عن دخله الضريبي ، وبذلك تكون قد اختلفت عن دراسات المدخل النظري التي اعتمدت على افتراض الرشد الفردي كمفهوم سلوكي عام ، كما اختلفت عن دراسات مدخل

التجريب العملى الذى اعتمدت على البيانات التجميعية فى تحليلها لسلوك الممول تجاه الإفصاح والالتزام الضريبى .

فقد قام Spicer & Lee بتجربة معملية على ٥٧ طالباً لدراسة العلاقة السببية بين العدالة المالية - Fisical In-equity ، من ناحية ، وقرارهم بشأن الدخل الضريبى الذى يفصحون عنه من ناحية أخرى .

وقد خلصت التجربة إلى أن سلوك الالتزام الضريبى يقل (إفصاح أقل للدخل الضريبى) بين الأفراد المشاركين فى التجربة الذين تم إخبارهم بأن معدل الضريبة بالنسبة لهم أكثر من المعدل بالنسبة للآخرين ، وقد حدث العكس (إفصاح أكبر للدخل الضريبى) بالنسبة للأفراد المشاركين فى التجربة الذين تم إبلاغهم بأن معدل الضريبة بالنسبة لهم أقل من المعدل بالنسبة للآخرين .

وقد برر الباحثان أن

النتيجة الى وصلت إليها الدراسة ترجع إلى تفسير مفهوم عدم العدالة من منظور سلوكى ، حيث يفسر علماء السلوك أن عدم العدالة هو موقف يترتب عليه شعور بالغضب إذا كان عدم العدالة فى غير صالح الفرد ، وشعور بالذنب إذا كان فى صالحه ، لذلك عندما يدرك الممول بأنه ضحية لعدم العدالة المالية ، فإن شعوره بالغضب يترتب عليه زيادة المنفعة الحدية التى يستمدّها من وحدة النقد الإضافية للدخل غير المفصح عنه فى الإقرار ، ومن ثم يزيد عدم التزامه الضريبى ، ومن ناحية أخرى ، عندما يدرك الممول بأنه مستفيد من عدم العدالة المالية ، فإن شعوره بالذنب يخفض من منفعته الحدية التى يستمدّها من الدخل غير المفصح عنه ، ومن ثم يقل عدم التزامه الضريبى .

وقد قام Milliron بتجربة معملية على ٣٠ فرد من المنتظر أن يخدموا كمحلفين

فى إحدى المحاكم فى ولاية لوس أنجلوس من خلال تقديم «سيناريو» لثلاثة عشر حالة ضريبية ، واستهدفت الدراسة تحليل مواقفهم من درجة تمقيد القانون الضريبى وتأثيره على قرار الإفصاح عن الدخل الضريبى وقد أوضحت الدراسة أنه ينبغى عدم النظر إلى مواد القانون الضريبى باعتباره مؤشراً مادياً يتم تفسيره بطريقة آلية روتينية ، بل يجب النظر إليها بوصفها حقائق قد يختلف تفسير مضمونها حسب إدراك مستخدميها ، ومن ثم ينبغى أن تساعد نصوص التشريع الضريبى فى تهيئة الظروف والعوامل الملائمة للبيئة النفسية للممولين ، بحيث يقترب موضوع هذا التشريع مع احتياجاتهم ، وبما يحقق رضائهم عنه دون أن يؤثر ذلك على حصيلته الضرائب .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى نتيجتين على النحو التالى :-

## النتيجة الأولى:

وهي وجود علاقة عكسية بين درجة التعقيد من ناحية وإدراك الممول للعدالة من الناحية الأخرى ، حيث يؤدي تخفيض درجة التعقيد في نصوص التشريع الضريبي إلى زيادة إدراك الممول بتحقيق العدالة ، والتي تعد بدورها أحد العوامل المؤثرة والمحفزة على اتباعه لسلوك الالتزام تجاه القانون الضريبي ، وذلك بسبب التوازن النفسي المطلوب للفرد الذي يرتبط بإحساسه بالتكامل مع غيره من الأفراد داخل المجتمع ، ويرقى بسلوكه ليحثه على تحقيق المصلحة الاجتماعية إلى جانب مصلحته الذاتية .

## النتيجة الثانية:

وهي وجود علاقة موجبة بين كثرة التعديلات في القانون الضريبي وبين عدم الالتزام غير المتعمد من جانب الممول ، وقد أرجعت الدراسة هذه النتيجة للقدرات الإدراكية والاستيعابية للأفراد ، وعوامل التحيزات

الإدراكية التي من أهمها الثبات الإدراكي Perceptual Consistency الذي يعني ميل الفرد إلى عدم تغيير معتقداته ، وهي من أهم الظواهر السلوكية التي تؤثر في تقدير الممولين لمدى أهمية المعلومات التي يقرأها النظام الضريبي ، والتي يفترض فيها ضرورة الاستقرار والثبات ، مما يعنى الابتعاد عن التغيرات والتعديلات الفجائية أو غير المتوقعة ، أو التي تتم على فترات متقاربة ، وذلك لأن الفرد غالباً ما يتعامل مع المعلومات الجديدة بطريقة حذرة ومتحفظة ، كما يميل إلى عدم تغيير مدركاته السابقة ، ومن ثم فإن زيادة كمية المعلومات لا تؤدي إلى تحسين كفاية الفهم وفاعليته ، بل قد تؤدي هذه المعلومات الجديدة إلى التفسير الخاطئ من جانب الممولين لمضمون القانون الضريبي بما يتضمنه من قواعد نظامية تتعلق بقواعد الضريبة وأسلوب المحاسبة عنها والعوامل

المختلفة المرتبطة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة ، وقد يدفعهم ذلك إلى عدم الالتزام غير المتعمد .

وقد أضافت الدراسة بأن ذلك لا يعنى عدم إجراء أية تعديلات في القوانين الضريبية وأساليب المحاسبة عن الضريبة والقواعد المنظمة لتقديرها وتحصيلها على الإطلاق ، بل ينبغي أن يتسم التشريع الضريبي بالمرونة حتى يمكنه الاستجابة للتغيرات التي تطرأ على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الذي يطبق فيها ، وترتبط هذه المرونة بوجود أن يكون البعد الزمني أو الفترة الزمنية التي تمضي بين التعديلات طويلة نسبياً لدرجة تكفي لتحقيق التوافق بين الممولين والإدارة الضريبية ، وهو ما نادت به المرافعات في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث طالبت بترك القوانين الضريبية دون تعديل لفترة كافية من الزمن ليعتد عليه

الممولين ، ويرى الباحث أن هذا يؤدي إلى تحقيق استقرار النظام الضريبي بما في ذلك ما ينطوي عليه من قواعد ترتبط بالمحاسبة الضريبية . وفي تجربة معملية قام بها Hite على ١٢٨ ممولاً بهدف بحث العوامل المسببة لسلوك عدم التزام الممولين ، باعتبار أن معرفة وفهم هذه العوامل يمكن أن تؤدي إلى حلول مناسبة لظاهرة عدم الالتزام الضريبي ، ولقد أوضحت هذه الدراسة أن المشاركين في التجربة يرجعون ظاهرة عدم الالتزام إلى مجموعتين من العوامل المسببة ، المجموعة الأولى ، وتنطوي على عوامل خارجية تتمثل في تعقيد القانون الضريبي ، الثغرات في القانون الضريبي ، ضآلة ما تقدمه الحكومة من خدمات عامة ، معدلات الضريبة المرتفعة ، أما المجموعة الثانية ، فتتضمن العوامل الداخلية التي تتمثل في انخفاض المستوى الأخلاقي ، الحالة الاقتصادية المتواضعة

، انخفاض الشعور بالذنب . وقد خلصت الدراسة إلى أن المشاركين في التجربة يرجعون عدم التزامهم بالقانون الضريبي إلى العوامل الخارجية ، بينما يرجعون عدم التزام الغير إلى العوامل الداخلية ، وقد أوضح الباحث أن هذه النتيجة تتماشى مع نظرية السببية Attribution Theory التي يتم تطبيقها في علم النفس ، والتي تقضي بأن الأفراد عموماً ينسبون أفعال الغير إلى نزعتهم الشخصية ، بينما ينسبون سلوكهم الذاتي إلى الظروف البيئية . هذا ومن المرض السابق لبعض الإسهامات السلوكية في مجال الإفصاح الضريبي ، وأيضاً من استقراء بعض الإسهامات الأخرى التي لم يتم عرضها في هذا القسم ، يجد الباحث أنه من المفيد أن يضع أمام المشرع الضريبي المصري خلاصة ما انتهت إليه تلك الدراسات من نتائج لتكون مرشداً له عند التشريع للضريبة الموحدة ، وذلك على

النحو التالي :-

- (أ) كلما ارتفع معدل الضريبة ، كلما أفصح الممول عن دخله الحقيقي .
- (ب) كلما زاد معدل الغرامة ، كلما زادت درجة الالتزام الضريبي .
- (ج) كلما كانت إجراءات الفحص والمراجعة أكثر إحكاماً ، كلما شجع ذلك الممول على زيادة درجة التزامه الضريبي .
- (د) كلما شعر الممول بأنه يعامل بطريقة غير عادلة بالمقارنة بغيره من الممولين ، كلما انخفضت درجة التزامه الضريبي .
- (هـ) عندما يحصل الممول على مقابل لمدفوعاته الضريبية ، فإن ذلك يترتب عليه زيادة درجة التزامه الضريبي .
- (و) يمكن زيادة الالتزام الضريبي ليس فقط عن طريق اتباع أسلوب العقاب (الجزاءات) ، بل أيضاً عن طريق اتباع أسلوب الثواب

(الحوافز) .

(ز) تزيد درجة الالتزام الضريبي من قبل الممولين عندما تشركهم الجهات الإدارية المعنية في إعداد برامج الإنفاق العام التي تحقق رفاهية المجتمع .

(ح) تزيد درجة الالتزام الضريبي إذا امتقد الممول أن عدم الالتزام يعتبر موقف غير أخلاقي يرتبط بسلوك الغش والخداع ، يستتبعه إمكانية النّبذ من المجتمع أو الوقوع تحت طائلة القانون .

٤ - تقييم منهج الدراسات السلوكية في مجال الإفصاح والالتزام الضريبي :-

اتضح من عرض الدراسات في مجال الإفصاح والالتزام الضريبي أنها اعتمدت منهجياً على ثلاث مداخل ، وقد عرض الباحث في نهاية القسم السابق من البحث ما خلصت إليه هذه الدراسات من نتائج ، ويتم في

هذا القسم تقييم هذه الدراسات من ناحية المنهج الذي اتبعته ، وحيث على ضوء هذا التقسيم يتم تحقيق الهدف الأساسي للبحث وهو محاولة استكشاف المدخل الذي تعتمد عليه الاستراتيجية الملائمة للبحث المحاسبي الملوكي الذي يسعى إلى زيادة فعالية الوظيفة المحاسبية في المجال الضريبي ، وذلك على نحو ما سيرد في الفقرات التالية :-

١/٤ - تقييم الدراسات التي اعتمدت على المدخل النظري :-

كشف استعراض هذه الدراسة عن أنها ارتكزت على نظرية المنفعة المتوقعة التي تنطلق من افتراض الرشد الفردي من حيث سعيه دائماً إلى تعظيم منفعة ، لذلك فإن هذه الدراسات تبنت وجهة النظر السلوكية التي يدور جوهرها حول عوامل التحفيز المالي لتحليل سلوك الالتزام الضريبي .

وحيث يعني مضمون فرض

الرشد الذي استندت إليه هذه الدراسات أن الممولين جميعاً لديهم إمكانيات إدراكية غير محدودة ، كما أن لديهم أيضاً دالة تفضيل ثابتة ومعروفة ، فإن ذلك الفرض يكون غير واقعياً لأن دالة التفضيل على المستويين الفردي والجماعي تنطوي على تباين في التفضيلات ، كما يوجد في الواقع تمايز واختلاف بين الأفراد في المهارات والمعرفة والأهداف والقدرة على التصرف ، وهي عوامل وثيقة الصلة تؤثر في سلوك الالتزام الضريبي ، وبالتالي يتأثر بها قرار الإفصاح عن الدخل الضريبي .

ويترتب على اقتصار هذه الدراسات على توضيح بعض محددات السلوك الإنساني دون تحديد ما إذا كان يوجد إطار واقعي يحدد نوعية احتياجات وتفضيلات الممولين أم لا ، أن يجعلها تنصف بعدم التعمق في دراسة أساسيات العلوم السلوكية ، كما أن أحد أوجه القصور

الذى يمكن توجيهه إلى هذه الدراسات يتمثل في اعتمادها على افتراضات اعتبرتها مسلمات ثبت صحتها على المستوى الواقعي ، ومن ثم لم تحاول اختبار مدى صحة هذه الافتراضات عملياً لتحديد مدى تمثيلها للسلوك الواقعي لمتخذ قرار الإفصاح والالتزام الضريبي (الممول) ، كما أنها لم تقدم معياراً أو مجموعة من المعايير السلوكية المتعلقة بالسلوك الفردي أو الجماعي تساعد على تحديد قواعد محددة وثابتة ومتسقة لظاهرة عدم الالتزام تفسر وتتنبأ بتلك الظاهرة في ضوء الخصائص السلوكية للممولين .

ويتركنا ما تقدم أمام نتيجة هامة وهى أن الدراسات التى اعتمدت على نظرية المنفعة المتوقعة لتحليل سلوك الممول عند اتخاذ لقرار الإفصاح عن دخله الضريبي لم تحتوى على مضمون تطبيقي يمكنه التفسير الواضح للعديد من القرارات الفعلية للإفصاح عن

الدخل الضريبي ، ويساند هذا رأى أحد الباحثين الذى أثبت في دراسته لظاهرة التهرب الضريبي (عدم الالتزام) أنه من المشكوك فيه أن يوفر مدخل التحليل النظري بمفرد لظاهرة عدم الالتزام نتائج ذات مغزى ، ما لم يستعين بمجالات المعرفة الأخرى كعلم الاجتماع وعلم النفس وعلم الفلسفة ، وذلك لاستخلاص المفاهيم والمنطلقات التى تكشف عن تأثير الضريبة على كل من سلوك الالتزام الفردي والجماعي .

٢/٤ - تقييم الدراسات التى اعتمدت على مدخل

#### التجريب العملي :-

أشارت الدراسة فى القسم السابق إلى أن هذه الدراسات اعتمدت على البيانات المجمعة التى يوفرها برنامج قياس التزام الممول [TCMP] - الذى تعده الإدارة الضريبية الأمريكية - وقامت بتصنيف هذه البيانات وتحليلها لاختبار أثر متغيرات السياسة

الضريبية على ظاهرة عدم الالتزام الضريبي ، وبالرغم من تعدد الدراسات التى اعتمدت على هذا المدخل ، إلا أنه يؤخذ عليه ما يلى :-

(أ) عدم استطاعته تقديم عوامل أو متغيرات سلوكية هامة تقيد فى التنبؤ بالمواقف البديلة لسلوك التزام الممول خاصة فى ظروف عدم التأكيد المحيطة به ، وذلك لأن إدراك الممول قد لا يتذكر أو يسترجع قرار الإفصاح عن دخله فى السنوات السابقة .

(ب) عدم قدرة الباحث الذى يستخدم هذا المدخل على الرقابة والتحكم فى العديد من المحددات المرتبطة بسلوك الالتزام الضريبي ، وذلك بسبب عدم استطاعته عزل المتغيرات ذات التأثيرات المتداخلة .

(ج) عدم استطاعته الكشف عن اتجاهات عامة ترتبط بظاهرة الالتزام الضريبي

، وذلك لاعتماده على المقاييس الإحصائية التي تتم من خلال المتوسطات ، طالما لا يمكن تحديد متوسط ذي دلالة ما لم توجد قاعدة تتيح حساب العناصر المختلفة لهذا المتوسط ، فإن قياس التغيرات النسبية التي تطرأ على سلوك الممول تجاه قرار الإفصاح الضريبي بدقة أو التنبؤ به يترتب عليه نتائج ليست على درجة عالية من الثقة ، ومن ثم عدم إقامة علاقة بينهما تقبل التعميم وتقل التباينات الفردية بين سلوك الالتزام الضريبي بين الممولين .

(د) عدم اتساق استجابات أفراد عينة الدراسة ، حيث يرتبط سلوك الالتزام الضريبي بالفرد ذاته وما يجري داخل النفس البشرية من عمليات عقلية ، وما ينشأ بينه وبين الظروف البيئية من تفاعلات ، وإذا ما تم

اختبار سلوك الالتزام الضريبي ، فسوف يتم ذلك في لحظة معينة من الزمن ، وتصورات عقلية مستمدة من ثقافة وبيئة معينة ولما كانت الثقافة ظاهرة ديناميكية ، فإن التصورات العقلية السائدة في ثقافة معينة كثيراً ما تتعرض هي الأخرى للتغير ، ومن ثم فإن بعض نتائج الدراسات التي اعتمدت على هذا المدخل لا تتصف بالعمومية والشمول وهو الأمر الذي يؤكد أحد الباحثين . حيث كشفت دراسته لأثر بعض محددات السياسة الضريبية على سلوك الالتزام في ثقافات مختلفة تمثلها سبع دول متقدمة - السويد ، اليابان ، نيوزيلاند ، المملكة المتحدة ، فرنسا ، إيطاليا ، الولايات المتحدة الأمريكية - عن وجود تعارض بين النتائج التي خلصت إليها الدراسات

التي اعتمدت على مدخل التجريب العملي . فلقد أوضحت هذه الدراسة انخفاض درجة عدم الالتزام الضريبي في السويد بالرغم من ارتفاع معدل الضريبة ، وهو ما يتعارض مع دراسة Clotfeller التي أوضحت أن ارتفاع معدل الضريبة يؤدي إلى ارتفاع درجة عدم الالتزام الضريبي ، كما أوضحت أيضاً أنه بالرغم من أن درجة إحكام نظام الفحص الضريبي لها تأثير عكسي على درجة عدم الالتزام الضريبي - كما كشفت دراسة Witte & Woodbury - فإن درجة عدم الالتزام في الولايات المتحدة الأمريكية متوسطة بالرغم من ارتفاع درجة إحكام نظام الفحص الضريبي بها ، كما أوضحت الدراسة أيضاً أنه بالرغم من الاعتقاد بأن تعقيد القانون الضريبي يؤدي إلى تشجيع عدم الالتزام الضريبي - كما كشفت دراسة Milliron & Daniel - إلا أنه في اليابان

تتخفّض درجة عدم الالتزام الضريبى بالرغم من اتصاف قانونها الضريبى بالتعقيد .

٣/٤ - تقييم الدراسات التى اعتمدت على مدخل

التجريب المعملى :-

أشارت الدراسة فى القسم الثانى إلى أن الدراسات التى اعتمدت على مدخل التجريب المعملى استهدفت الكشف عن المتغيرات السلوكية لدوافع الممولين عند اتخاذهم لقرار الإفصاح الالتزام الضريبى .

ويقرر العديد من الباحثين أن مدخل التجريب المعملى يعتبر أكثر المداخل ملائمة فى مجال البحوث التى تتناول موضوع الإفصاح عن الدخل الضريبى ومستوى التزام الممول بالقانون الضريبى ، وذلك للأسباب الآتية :-

(أ) يسمح هذا المدخل بإبراز عوامل متعددة قد لا تكون متاحة للبحث الذى يعتمد على المدخل النظرى والذى عادة ما يكون مقيداً بدرجة من البساطة اللازم مراعاتها عند استخدامه

فى تحليل قرار الإفصاح وسلوك الالتزام الضريبى .

(ب) يسمح هذا المدخل

بتوليد بيانات ومعلومات فى ظل ظروف مختلفة ، حيث يمكن من خلاله فرضه الرقابة على المتغيرات المؤثرة فى موضوع التجربة (الإفصاح والالتزام الضريبى) ، و ذلك على عكس الدراسات التى تعتمد على مدخل التجريب المعملى .

(ج) يسمح هذا المدخل بتفسير وشرح العلاقات السببية لظاهرة عدم الالتزام الضريبى ، وهو ما يفتقر إليه كل من المدخلين النظرى والتجريب المعملى .

وبالرغم من الأسباب التى تجعل مدخل التجريب المعملى أكثر ملائمة من المداخل الأخرى فى تحليل سلوك الممول تجاه قرار الإفصاح والالتزام الضريبى ، إلا أن مؤدى استخدام هذا المدخل يوجهون النظر إلى أنه يجب

التعامل بحذر مع النتائج التى يخلص إليها هذا المدخل قبل تعميمها للأسباب الآتية :-

(أ) يتسم الموقف التجريبى بطابع اصطناعى Artificial ، وقد يكون من الصعب خلق مواقف تجريبية تكافئ المواقف الطبيعية .

(ب) من الممكن أن تتدخل فى التجربة دوافع عديدة قد تكون متصارعة أو دوافع لا شعورية أو دوافع معدلة بفعل التعليم ، وهو ما يجعل اتجاه الفرد إزاء التجربة المشارك فيها ينعكس على التجربة ذاتها .

(ج) أن الموقف التجريبى قد لا يكون له نفس الدلالة عند جميع الأفراد المشاركين فى التجربة ، وذلك لاختلاف إدراك كل منهم بسبب اختلاف ثقافتهم وخبراتهم السابقة ووجهات نظرهم وذكائهم ودوافعهم .

وبالرغم من الأسباب

السابقة التي قد تحد من فعالية استخدام مدخل التجريب المعمل في تحليل سلوك الممول تجاه قرار الإفصاح والالتزام الضريبي ، فإن مؤيدى هذا المدخل يرون أن تحقيق فعاليته يرتبط بالاعتبارات الواجب مراعاتها عن إجراء التجربة المعملية ، والتي تتمثل في الآتى :-

(أ) يجب أن تدار التجربة بطريقة متسقة ومنظمة تسمح بالتكرار الذى يحقق التجربة المعالجة الضابطة Control Treatment .

(ب) أن تكون المدة الزمنية للتجربة معقولة نسبياً بحيث لا تؤدي إلى إحداث ملل للمشاركين فيها .

(ج) أن تكون التعليمات الموجهة للمشاركين في التجربة مفهومة أو قابلة للفهم بحيث لا تسبب لهم تشويش أو ارتباك .

(د) أن يدرك المشاركون في التجربة أن إجراءاتها تماثل تلك الموجودة في

الظروف الواقعية المحيطة بهم .

(هـ) أن تدار التجربة بطريقة حيادية حتى يمكن السيطرة على التفضيلات الذاتية للمشاركين فيها .

ويتركها ما تقدم من تقييم للدراسات السلوكية في مجال تحليل سلوك الممول عند اتخاذ لقرار الإفصاح والالتزام الضريبي أمام الحقائق الآتية :-

#### الحقيقة الأولى :

بالنسبة للدراسات التي اعتمدت على المدخل النظرى استندت في تحليلها على افتراضات حكمية وركزت اهتمامها نحو إيجاد مفاهيم عامة لظاهرة الالتزام الضريبي لمقابلة احتياجات مفترضة (تعظيم المنفعة المتوقعة) دون الاقتراب من المشاكل المرتبطة بظاهرة الالتزام الضريبي في المجال المعملى ، لذلك فإن ما قدمته من نموذج لم يحتوى على مضمون تطبيقي يخدم في مجال تفسير وشرح والتنبؤ

بسلوك الممولين عند اتخاذهم لقرار الإفصاح والالتزام الضريبي . وقد أدى هذا إلى عدم تحقيقها لمعيار الصلاحية الخارجية للبحث ، والتي تعنى أن يحقق البحث هدف الوصول إلى حلول تطبيقية للظاهرة محل الدراسة ، وتعميم نتائجه على المستوى التطبيقي .

#### الحقيقة الثانية :

بالنسبة للدراسات التي اعتمدت على مدخل التجريب المعمل اتخذت صورة دراسات اختبارية للكشف عن أثر متغيرات السياسة الضريبية على ظاهرة عدم الالتزام الضويبي ، كما اتخذت الدراسات التي اعتمدت على مدخل التجريب المعمل صورة دراسات تفسر ظاهرة عدم الالتزام الضريبي على ضوء المتغيرات السلوكية للممولين ، وذلك دون أن يتوافر لأى من المدخلين المفاهيم الأولية أو التحليلية التي تمثل أحد الأركان الأساسية اللازمة للتحليل

المنطقى ، مما يؤدي إلى عدم اهتمام هذين المدخلين بتحقيق الصلاحية الداخلية للبحث ، والتي تعنى احتواء البحث على الاشتراطات الضرورية التي تضمن تأثير المتغير التابع (ظاهرة عدم الالتزام ) بالتغيرات فى المتغيرات المستقلة (متغيرات السياسة الضريبية أو المتغيرات السلوكية) .

وفى الواقع فإن الحقيقةين السابقتين تكشفان عن ضرورة أن تعتمد استراتيجية البحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية إلى مدخل تكاملى يؤدي إلى إعمال القوة المتبادلة بين النظرية والتطبيق .

ويرى الباحث أن يقوم المدخل التكاملى على استخدام مدخل التجريب العملى لاستخلاص المتغيرات السلوكية التى تؤثر فى سلوك الإفصاح والالتزام الضريبى ، ويستتبع ذلك اختبار هذه المتغيرات باتباع مدخل التجريب العملى ، ثم

يأتى دور المدخل النظرى لصياغة هذه المتغيرات فى مجموعة من المفاهيم والافتراضات الأساسية التى تقبل التعميم على المستوى التطبيقى ، وهو ما يتلاءم مع طبيعة الظواهر التى تتعامل معها المحاسبة الضريبية بما تتضمنه من محتوى تطبيقى له أبعاد السلوكية ، لذلك فإن الاستراتيجية الملائمة للبحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية ينبغي أن تعتمد على هذا المدخل التكاملى ، سواء لتحليل سلوك الممول ضريبياً أو لتحليل سلوك موظفى الإدارة الضريبية بوصفهم تجمع إنسانى يتأثر أدائه بمجموعة من المتغيرات السلوكية مثل الاتجاهات والرضا والتعلم والخبرة والإدراك والدافعية .

#### ٥ - نحو استراتيجية للبحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية :

بعد ما تقدم من دراسة فى الأقسام السابقة من هذا البحث لنا أن نتساءل ؟ هل

يمكن القول بأن هناك استراتيجية ذات مقومات راسخة يمكن أن ترشد البحث فى مجال ما سبق وأن أطلقنا عليه المحاسبة الضريبية السلوكية ؟ فباسترجاع ما تقدم من دراسة يمكننا اكتشاف أن ما قدمناه يتضمن مقومات استراتيجية البحث السلوكى فى مجال المحاسبة الضريبية ، حيث يضعنا أمام الحقائق الآتية :

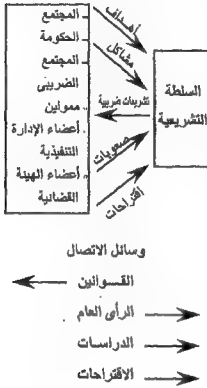
#### الحقيقة الأولى :

الحاجة إلى مراعاة الأبعاد السلوكية فى مجال المحاسبة الضريبية نظر لما لهذه الأبعاد من علاقة بكفاءة وفعالية النظام الضريبى ، وأن الدراسات فى هذا المجال لها تأثير إيجابى .

#### الحقيقة الثانية :

إن المشكلات السلوكية تنشأ أساساً خلال عملية الاتصال ، وليست خلال تشغيل البيانات ، وهو ما يعنى أن تطوير معلومات المحاسبة الضريبية تعتبر المهمة الأساسية لتحقيق وظيفتها ، وحيث يتركز المظهر الأساسى لهذه الوظيفة فى عملية

ربما إلغاء التشريعات القائمة ، ويمكن توضيح هذه العلاقة على النحو التالي :



شكل (أ)

### علاقات الاتصال المرتبطة بالسلطة التشريعية

الإدارة التنفيذية ، ولهذه الإدارة علاقات اتصال مباشرة مع الممولين ومع أجهزة الدولة التابعة للقطاع المالي وكذلك الهيئة القضائية ، وعندما تنفذ هذه الإدارة ما تقضى به التشريعات الضريبية ، فإن ثمة علاقة

المقومات التي تقوم عليها استراتيجية البحث السلوكي في مجال المحاسبة الضريبية ، حيث يمكن من خلال تصنيف وتحليل هذه العلاقات التعامل مع أهداف عامة واستراتيجية للتحرك نحو تحقيق هذه الأهداف ، وذلك من خلال وضع خطة وإطار يستخدم كمرشد لاختيار ومادة البحث ، وذلك على النحو التالي :

**الهيئة التشريعية ،** ولهذه السلطة علاقة بالمجتمع والدولة ممثلة في الحكومة وبالمجتمع الضريبي (الممولين ، الإدارة التنفيذية ، الهيئة القضائية ) ، ويفترض أن تتبنى هذه السلطة مفهوم المصلحة العامة - Public Inter- est ، وأن تستشعر المشاكل والعقبات التي تواجه عناصر المجتمع الضريبي حتى تستطيع التعرف على الصعوبات في تطبيق النظام الضريبي ، وتحاول حل المشاكل المختلفة عن طريق تشريعات حديثة أو تعديل أو

الاتصال التي تتصف بالتعدد ، فإنه يمكن القول بأن الاتصال في نظام المحاسبة الضريبية ينطوي على مجموعة من أنظمة الاتصال الفرعية التي تمثل في حد ذاتها نظام كامل للاتصال .

### الحقيقة الثالثة ،

ينحصر نطاق أفراد الاتصال في المحاسبة الضريبية في أعضاء السلطة التشريعية ، أعضاء الإدارة التنفيذية ، أعضاء الهيئة القضائية ، الممولين ، ويعتبر الممولون قاسماً مشتركاً في جميع علاقات الاتصال خلال النظام الضريبي .

ولما كانت الحقيقة الأولى قد تم دراسة محاورها في الأقسام السابقة من هذا البحث ، فإن الدراسة في القسم العالي ستركز على الحقيقتين الثانية والثالثة لتلازمهما وتداخلهما .

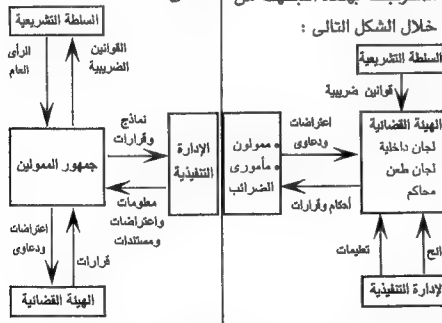
### ١/٥ - علاقات الاتصال في النظام الضريبي .

يعتبر تحديد علاقات الاتصال في النظام من أهم

### شكل (ج)

#### علاقات الاتصال المرتبطة بالهيئة القضائية

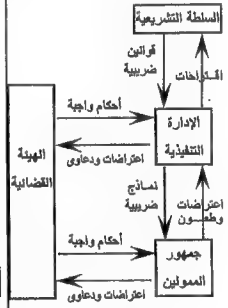
**جمهور الممولين** ، ويمثلون - لأغراض هذا البحث - أهم عناصر عملية الاتصال في النظام الضريبي ، وذلك لأن الباحث يهتم بإطار السلوك الإنساني في جانب الممولين ، ولا شك أن محاولة تقصي دائرة علاقات الاتصال التي تربط الممولين بأفراد الجهات الأخرى خلال النظام الضريبي تحتل جانباً مهماً وحيوياً وكبيراً داخل الإطار الشامل لعلاقات الاتصال بالنظام الضريبي ، ويمكن أن تصور علاقات الاتصال التي ترتبط بالمولين من خلال الشكل التالي :



، لجان طعن - بمثابة هيئة قضائية فيما بين الممول والإدارة الضريبية (مأموري الضرائب) ، وتهدف إلى تحقيق العدالة الداخلية بما تؤديه من عملية تصحيح لقرار مأموري الضرائب حول مقدار المادة الخاضعة للضريبة ، وعلى هذا المستوى فإن هذه الهيئة تتبع الإدارة الضريبية التنفيذ ، أما المستوى الثاني ، فهو ، فهو يمثل في المحاكم التي تختص بالفصل بين الإدارة الضريبية والممولين في القضايا الضريبية المختلفة بهدف تحقيق العدالة الخارجية .

وبصرف النظر عن هذه التفرقة رغم أهميتها ، إلا أنه يمكن تصور العلاقات المرتبطة بهذه الجهة من خلال الشكل التالي :

مهمة تستمد من خلالها ما يجب القيام به بصدد تنفيذ هذه التشريعات ، ويمثل أفراد هذه الإدارة في مأموري الضرائب ، ويعتبرون المصدر والمستقبل للرسائل المختلفة في عملية الاتصال ، ويمكن توضيح علاقات الاتصال المتصلة بهذه الإدارة بالشكل التالي :



### شكل (ب)

#### علاقات الاتصال المرتبطة بالإدارة التنفيذية

**الهيئة القضائية** : ويمكن أن نميز بالنسبة لهذه الهيئة بين مستويين ، الأول وهو مستوى الإدارات الضريبية حيث تكون لجان الضرائب - لجان داخلية

شكل (د)

## علاقات الاتصال المرتبطة بالممولين

فإذا كانت علاقات الاتصال المرتبطة بالممولين - كما يوضح الشكل (د) - تتطوى على هذا الهيكل المتعدد الأبعاد والعناصر ، فإن الباحث يواجه بسؤال حول كنه الجوانب المختلفة لاحتمالات السلوك الإنساني خلال هذه العلاقات ، حيث تعتبر الإجابة عن هذا السؤال مهمة لأنها سوف تحدد المجالات الحيوية لإثراء البحوث في مجال المحاسبة السلوكية ، ويحاول الباحث اشتقاق هذه الجوانب على النحو التالي :-

**أولاً : علاقة الممول بالسلطة التشريعية ،** وهي علاقة غير مباشرة حيث لا توجد ثمة علاقة بين فردين عبر وسيلة اتصال ما . ومع ذلك فإن لها أهميتها من وجهة نظر الممول إلى التشريع الضريبي من حيث تحقيقه أو عدم تحقيقه للعدالة ، وهي نظرة كلية ، بمعنى أنها تؤدي إلى موقف

سلوكي شامل للممول يتمثل في رضائه أو عدم رضائه عن القانون الضريبي المعين ، وسوف تتعكس درجة الرضاء هذه على سلوك الممول تجاه الإفصاح الضريبي ، بمعنى أنها سوف تحدد موقفه العام والذي سيقرب عليه مجموعة متتابعة من المواقف خلال عملية التحاسب الضريبي .

**أما موقف السلطة التشريعية فهو ما يعبر عنه الباحث - بصفة عامة - بأنه تعبير عن سلوك الضمير الاجتماعي Social Conscience Behavior لدى أفراد هذه السلطة ، ومدى تقاعلمهم مع أهداف الضريبة من ناحية والمصلحة الخاصة بجمهور الممولين من الناحية الأخرى كل على حده .**

**وبالنسبة لوسائل الاتصال** في هذه العلاقة ، فإنها تتطوى على القوانين التي تصدرها السلطة التشريعية والتي تتم من خلالها عملية الاتصال ، ويتشكل موقف الممول وسلوكه تجاهها ، كما توجد وسائل

اتصال أيضاً من جانب الممولين إلى السلطة التشريعية تتضمن الاقتراحات والرأي العام والأفكار والنقد ، وكل هذه الوسائل تتضمنها رسائل خاصة أو عبر أدوات الاتصال التي تشتمل عليها أجهزة الإعلام المختلفة .

**ثانياً : علاقة الممول بالإدارة الضريبية التنفيذية ،** وتتعدد علاقات الاتصال بين الممول والإدارة الضريبية التنفيذية ، ويوجد المتتبع لمراحل تشفير نظام المحاسبة الضريبية أن هذه العلاقات تنشأ من العمليات والمواقف والاستجابات خلال مراحل تأدية المحاسبة الضريبية لوظيفتها .

**ثالثاً : علاقة الممول بالهيئات القضائية الضريبية ،** وتشمل علاقته بلجان الضرائب الداخلية ولجان الطعن والمحاكم التجارية ، وفي كل علاقة يعتبر الممول مرسلاً (حيث يقدم اعتراضات أو طعون أو مستندات أو معلومات أو

إجابات وغيرها ) ، ومستقبلاً حيث يتلقى القرارات التي تصدرها اللجان الضريبية ، أيضاً ما يرد إليه من رسائل تطلب منه فيها تقديم بيانات ومعلومات وأدلة وغير ذلك .

وتتطوى عمليات الاتصال في هذه العلاقة على مواقف تربط بمناقشات متعددة الأطراف تطبق في أحد مستوياتها (اللجنة الداخلية) مباراة ثنائية صفرية ، وتنتهي هذه المواقف بالوصول إلى نتيجة قد ترضى الطرفين ، أو إلى عدم اتفاق يؤدي إلى اللجوء إلى مستوى قضائي ضريبي أعلى يرتبط قراره بمدى إدراك أفرادهم وتفسيرهم للتشريع الضريبي .

وهكذا ، يتأكد لنا أن الممول يعتبر أحد الأطراف المباشرة في معظم عمليات الاتصال خلال المحاسبة الضريبية ، كما أن عمليات الاتصال التي لا يكون طرفاً مباشراً فيها تعتمد على ما يقدمه من بيانات أو استجابات أو تصرفات .

## ٢/٥ - المواقف السلوكية واستراتيجية بحث سلوك الممولين :

على ضوء علاقات الاتصال السابقة يمكن تلخيص المواقف السلوكية للممول خلال عمليات المحاسبة الضريبية تجاه عناصر النظام الضريبي والتي يمكن أن تستخدم كمرشد لاختيار مادة البحث المحاسبي السلوكي في إطار الاستراتيجية الملائمة لهذا البحث على النحو التالي :-

(أ) موقف الممول السلوكي من التشريع الضريبي من حيث العدالة ، ومقدرته الحقيقية على الوفاء بالضريبة والإجراءات وغيرها من العناصر التي سيترتب عليها استقطاع من دخله والتزامات معينة تفرض عليه عقوبات وجزاءات معينة .

(ب) مواقف الممول السلوكية تجاه محاور المحاسبة الضريبية في مواجهة

- الإدارة الضريبية حيث:
- أسس المحاسبة التي طبقها مأمور الضرائب ومدى توافقها مع اتجاهاته ومدركاته (ملائمة ، غير ملائمة ) .
- مقدار الضرائب التي حددتها النماذج الضريبية ومدى تمثيلها للواقع كما يراه من وجهة نظره .
- أثر مقارنة الممول بين الدخل الضريبي الخاص به وبين الدخل الضريبية لأمثاله في نفس النشاط .
- أثر مقارنة الممول بين مقدار الضرائب المطلوبة منه وبين ما هو مطلوب في الأنشطة الأخرى المماثلة .
- مدى إدراك الممول للعلاقة بين الضريبة وبين المقدرة الاقتصادية له .
- مدى إدراك الممول للعلاقة بين الضريبة وبين المقدرة المالية له .
- أثر العلاقة بين مقدار الضريبة المطلوبة

والأعباء المفروضة على  
رضاء الممول عن  
الضريبة.

- موقف الممول من أسلوب  
المحاسبة المتبع ومدى  
معقوليته وملائمته لظروفه  
(سنة بسنة ، لسنة  
سنوات).

- انعكاسات الاتجاه السلوكي  
لمأمور الضرائب على  
موقف الممول من  
الضريبة وسلوكه في  
الإفصاح .

- أثر الإجراءات التي طبقت  
حيال الممول ومدى تقبله  
لها ومدى ثباتها مع  
السنوات السابقة ومع  
الممولين الآخرين .

(ج) المواقف السلوكية  
للممول تجاه أفراد الهيئة  
القضائية الضريبية ،  
فبالنسبة لجانب العدالة  
الاجتماعية يتأثر الممول  
بالمواقف التالية :-

- مدى عدالة اللجان  
الضريبية (عدالة داخلية)  
في الفصل في النزاع  
والذي يقيسه الممول بمدى

اقتربا تقدير هذه  
اللجان مع تقديرات  
مأمورية الضرائب .

- أسلوب معاملة الممول وما  
يواجهه من سلوكيات عند  
طلبه الحصول على  
معلومات يرغبها .

- أثر رشد الممول واتجاهه  
السلوكي من حيث هل هو  
موضوعي أو محايد أو  
متحيز في تقبله لقرارات  
أفراد الهيئة القضائية .

(د) أثر إلمام الممول بأسس  
المحاسبة الضريبية ،  
ومدى تمكنه من فهم  
الموامل المختلفة المؤثرة  
على تقدير الضرائب  
المستحقة عليه .

(هـ) أثر استمالة الممول  
بخبير ضرائب .

(و) أثر وجود نظام محاسبي  
سليم يطبقه الممول يمكن  
الاعتماد عليه في الحصول  
على نتائج العمليات .

(ز) أثر تطبيق مجالات نظرية  
الوكالة في علاقات  
المحاسبة الضريبية .

٦- خلاصة البحث ونتائجه ،  
تناول البحث موضوعاً  
حديث الاهتمام في مجال  
المعرفة المحاسبية الضريبية  
، وهو دراسة المتضمنات  
السلوكية لنظام المحاسبة  
الضريبية باعتباره من أهم  
النظم التي ينطوى عليها  
النظام الضريبي ، وذلك  
بهدف اقتراح استراتيجيات  
ملائمة للبحوث السلوكية في  
مجال المحاسبة الضريبية بما  
يساعد في تشكيل منهج يفيد  
في تطوير البحوث في هذا  
المجال ، وبما يحقق زيادة  
فعالية الوظيفة المحاسبية ،  
ولما كانت الجوانب السلوكية  
المرتبطة بالمحاسبة  
الضريبية تتصف بتعدد  
أطرافها لاتساع أفراد  
المجتمع الضريبي من ممولين  
وعاملين وإدارات ضريبية  
تنفيذية أو قضائية أو تشريعية  
، فإن حدد نطاق هذا البحث  
تدور حول سلوك الممولين .

وقد تناولت الدراسة في  
القسم الثاني مبررات  
الاستعانة بالمفاهيم السلوكية  
في مجال المحاسبة الضريبية  
، فأوضحت أن المحاسبة  
الضريبية تعتبر الأداة التي تقع  
عليها مهمة تنظيم السلوك  
الإنساني في مجال مساهمة  
الأفراد في النفقات العامة

اللزامة لقيام الدولة بأنشطتها ، وذلك من خلال ما توفره من معلومات ملائمة تفيد فى قياس العبء الضريبي الذى يتأثر بسلوك الأفراد وردود أفعالهم تجاهه . كما تبين أن النظام الضريبي للدولة المعنية يعتبر أحد نظم الاتصال ذات التأثير على السلوك الإنسانى ، ويتحدد معيار فعاليته على أساس مدى تأثيره على سلوك المتعاملين معه من ممولين وعاملين فى الإدارات الضريبية التنفيذية والقضائية والتشريعية ، لذلك يقع على المحاسبة مهمة توفير المعلومات حول الخصائص السلوكية لجميع هؤلاء الأفراد بما يساعد على ريجاد الثقة المتبادلة بينهم ، وبما يساعد أيضاً على توليد بواعث واتجاهات تخدم الأهداف التى يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها .

وانطلاقاً مما كشف عنه القسم السابق من حيث أن النظام الضريبي يتضمن العناصر الأساسية لنظام اتصال ، وأن الممول يعتبر أهم هذه العناصر ، فقد انتقل الباحث فى القسم الثالث إلى عرض بعض الدراسات السلوكية التى تناولت موضوع الإفصاح والالتزام الضريبي

باعتبارهما من أهم العوامل التى تؤثر فى كفاءة وفعالية نظام المحاسبة الضريبية الذى يمثل الركن الجوهري فى النظام الضريبي ، وقد هدف الباحث من عرضه لهذه الدراسات إلى تحقيق هدفين ، الأول وهو هدف فرعى ، وهو أن يضع أمام المشرع الضريبي المصبرى العوامل المؤثرة والمحفزة على سلوك التزام الممول بالقانون الضريبي لتكون مرشداً له فى مرحلة التوجه نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة .

ولتحقيق الهدف الثانى وهو الهدف الأساسى للبحث ، انتقل الباحث فى القسم الرابع إلى تقييم الدراسات التى عرضها فى القسم السابق من ناحية المنهج الذى اتبعته بغية التعرف على المدخل الذى تعتمد عليه الاستراتيجية الملائمة للبحث المحاسبى السلوكى ، وقد تبين أن هذه الاستراتيجية تقتضى الاعتماد على مدخل تكاملى يقوم على استخدام كل من مدخل التجريب المعملى ومدخل التجريب المعملى والمدخل النظرى ، حيث يؤدى استخدام مدخل التجريب إلى الوقوف على المتغيرات السلوكية للظواهر التى تتعامل معها

المحاسبة الضريبية ، ثم يأتى دور المدخل النظرى لصياغة هذه المتغيرات فى مجموعة من المفاهيم والافتراضات الأساسية التى تقبل التعميم على المستوى التطبيقي .

هذا ويعتمد أن أوضح المدخل الذى تعتمد عليه الاستراتيجية الملائمة للبحث المحاسبى السلوكى ، اتجه الباحث إلى محاولة وضع إطار يستخدم كمرشد لاختيار مادة البحث ، وقد تبين أن تحديد علاقات الاتصال فى النظام المحاسبى تعتبر من أهم المقومات التى يمكن أن تقوم عليها اختيار مادة البحث المحاسبى السلوكى فى إطار الاستراتيجية الملائمة لذلك البحث ، وقد كشفت دراسة علاقات الاتصال هذه عن أن الممول يمثل أحد الأطراف المباشرة فى معظم عمليات الاتصال ، وعلى ضوء ذلك انتهى البحث إلى إطار لمجموعة من المواقف المرتبطة بسلوك الممول ، والتى يمكن أن يمثل كل موقف منها مادة للبحث المحاسبى السلوكى فى إطار الاستراتيجية الملائمة لذلك البحث ■



تمثل

## شركة مصر / شبين الكوم للغزل والنسيج

### صناعة الغزل والنسيج

واجهة مصر الصناعية المتقدمة في هذا المجال - تلك الحقيقة يؤكدها حجم ونوعية إنتاجها من الغزل وكذلك الإقبال المطرد الذي يلاقيه إنتاجها من هذه الغزول في أسواق العالم شرقاً وغرباً .

- والشركة تفخر بإنتاجها المتطور والمتنوع من الخيوط : السمكة - والمتوسطة - والرفيعة وكلها تتطابق وأرقى المواصفات العالمية .

-

- الطرف المفتوح : من نمرة ٨ إلى نمرة ١٨ ( O.E ) .

- الغزل الحلقي : من نمرة ٢٤ إلى نمرة ٤٠ مسرحة وممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .

- ومن النمر الرفيعة : من نمرة ٥٠ إلى ٩٤ ممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .

- خيوط الحياكة : من نمرة ٢٠ إلى نمرة ٩٤ .

- الخيوط المخلوطة :

- بوليستر / قطن ، بوليستر / فسكوز .

من نمرة ١٨ إلى نمرة ٤٠ مسرحة للنسيج والتريكو مفردة ومزوية .

- خيوط الشانبيات بأنواعها المختلفة .

- الإكريلك :

وقد أضافت إلى إنتاجها المتميز من القطن والمخلوط والطرف المفتوح خطاً جديداً لإنتاج الآتي :

• غزل الإكريلك : من نمرة ٢٨ مترى إلى ٥٠ نورمال وهى بالك نسيج أو تريكو بالنظام الصوفى .

• غزل الإكريلك قطن / قطنى ٥٠ / ٥٠

وتغزو أسواق الشركة أسواق أوروبا وآسيا حيث تقوم بتصدير معظم إنتاج مصانعها من خيوط الغزل المختلفة إلى مجموعة دول الاتحاد الأوروبى - وبنالى دول أوروبا الغربية - وأسواق دول أوروبا الشرقية - وأسواق الولايات المتحدة

الأمريكية - كندا - اليابان - تايوان - سوريا - قبرص - تركيا - لبنان .

الإدارة والمصانع : شبين الكوم برفقياً : شبينتكس .

تليفون : ٢١٤٠٠٠ - ٢١٤٢٠٠ - ٢١٤٣٠٠ ( ٠٤٨ )

المكاتب : - الإمبركورية ت : ٤٨٣٣١٨٤ - ٤٨٦٢٣٦

- القاهرة ت : ٢٥٤ - ٤٩٧

Fax : ( 048 ) 314100

# أبعاد تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى مشروع القانون الجديد والارتقاء بالمهنة

إعداد / نادية الصباحى  
مستشار قانونى وخبير ضرائب

\*\*\*\*\*

حد سواء . وتحقيقاً للوصول إلى النتائج المالية والضريبية الحقيقية من خلال هذه المهنة فى مراجعة الحسابات وتحقيق عناصر المراكز المالية والإقرارات المحاسبية والضريبية وحقوق المساهمين وغيرها من الحقوق والإلتزامات الناشئة عن المعاملات .

فإن مشروع قانون مزاول مهنة المحاسبة والمراجعة المعروف أمام مجلس الشعب يتكون من ٤٧ مادة موزعة بين ثمانية أبواب .

من أهم النقاط فى مشروع هذا القانون :-

أنه حرص على الانضباط فى ممارسة المهنة - حيث تنص المادة الثانية (الباب الأول) على أنه لا يجوز أن يمارس المهنة الحرة

توفير التدريب المستمر لمزاوى هذه المهنة على مدار مزاولتها بما يكفل الارتقاء بها وفقاً لمقتضيات المولمة وطبقاً لأحكام الانضباط المحاسبى والمالى وحماية أسواق المال وتدعيماً للثقة على المستوى القومى والدولى .

فقد تم الاتفاق بين وزارة المالية ونقابة التجاريين وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على مشروع القانون .

وهذا المشروع يسهم دور مهنة المحاسبة والمراجعة وتواصل توفير الخبرة لمزاويلها وتوفير الجيد لهم فى قيامهم بمهامهم تحقيقاً للعدالة المالية والضريبية بالنسبة للخزانة العامة وبالنسبة للمتعاملين معها على

حيث أنه مضى على صدور القانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٥١ بشأن مزاول مهنة المحاسبة والمراجعة أكثر من خمسين عام ونظراً للتطورات الاقتصادية للاقتصاد المصرى بمد تبنى سياسة الانفتاح والاستثمار والتوجه فى زيادة دور القطاع الخاص وما صاحب ذلك من تطوير تشريعات الشركات وسوق المال والقطاع المصرفى - مما يقتضى تعميق دور مراقبى الحسابات من مزاوى مهنة المحاسبة والمراجعة فكان ولا بد من الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة وتطبيق معايير المراجعة ومعايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بنظم الامتحانات لدى قيد مزاوى المهنة فى جداول المحاسبين والمراجعين ومع

للمحاسبة والمراجعة إلا إذا كان اسمه مقيداً فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين. والمادة الثانية تحظر من استخدام لقب المحاسب القانونى على غير المقيدين بجدولى شركات الأشخاص والأموال المنصوص عليها فى المادة (١) من القانون .

### وحرصاً على الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة :-

تقضى المادة الرابعة مادة مستحدثة بأنه تنظم بقرار من مجلس الشعب الامتحانات المقررة للقيد فى كل من جدولى شركات الأشخاص وشركات الأموال ، وأن يتولى مجلس الشعب تنفيذ البرامج التدريبية فى إطار السياسات التدريبية التى يعتمدها المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة المنصوص عليه فى المادة «٢٨» من هذا القانون .

والمادة السادسة : أجازت للمحاسب القانونى أن يمارس المهنة منفرداً أو بالمشاركة مع الغير من المحاسبين القانونيين أو فى صورة شركة

مدنية تنشأ بين المحاسبين القانونيين لهذا الغرض ونظمت المادة السابعة : قيد شركات المحاسبة والمراجعة فى سجل خاص ينشأ لهذا الغرض شعبة مزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة يقيد فيه أسماء الشركاء ويجب أن يكون جميع الشركاء فيه مقيدين بجدول شركات الأموال .

حددت المادة العاشرة شروط القيد فى السجل العام للمحاسبين والمراجعين . وينظم الفصل الثالث من الباب الثالث القيد فى جدول شركات الأموال :

وتقضى المادة الخامسة والعشرون بأن يكون المحاسب القانونى طلب قيد اسمه فى جدول شركات الأموال بشرط ممارسته للمهنة كمحاسب قانونى فى مصر مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بجدول شركات الأشخاص بصورة جدية حتى يكون المحاسب القانونى على درجة من الكفاءة

واستحدث مشروع القانون الجديد أنه اشترط للارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة اجتيازه بنجاح الامتحان الذى تعقده لهذا الغرض نقابة التجاريين بالتسيق مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

وللارتقاء بالمهنة ألزمت المادة ثلاثون جميع الجهات التى يمارس المحاسب القانونى عمله أمامها بأن تقدم له التسهيلات التى يقتضيها قيامه بواجباته وأن تمكنه من الاطلاع على الأوراق والحصول على البيانات اللازمة لمباشرة عمله .

كما قررت المادة السادسة والثلاثون بأن لا يجوز الجمع بين ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتولى المناصب العامة أو العمل فى الحكومة والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية أو شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام أو القطاع الخاص وكذلك لا يجوز الجمع بين مزاوله مهنة المحاسبة والاشتغال بالتجارة أو أى مهنة

ومتابعة التطوير فى مجال  
النظم والمعايير المحاسبية  
وقواعد المراجعة ومحاسبة  
الأداء على المستوى الدولى ،  
وأجراء البحوث اللازمة  
وأجراء الدراسات واقتراح  
الحلول اللازمة للحد من  
الخلاافات فى المسائل  
المحاسبية مع الجهات  
الضريبية . وتنظيم عقد  
المؤتمرات العلمية والمهنية  
مع المنظمات العربية والدولية  
والرقابة والتفتيش على مكاتب  
وشركات المحاسبة والمراجعة  
التي تراجع حسابات البنوك  
والشركات المقيدة فى  
البورصة المصرية خلال لجنة  
فنية محايدة يشكلها المجلس  
.. مع توقيع العقوبات التأديبية  
على المخالفين .

وبذلك فإن التطوير فى  
مشروع قانون مهنة المحاسبة  
والمراجعة يرفع من كفاءة  
المحاسب القانونى - ويحترم  
مزاوى المهنة - ويرتقى بهم -  
ويمنع دخول أى شخص غير  
محاسب من مزاولة المهنة -  
ويحافظ على كرامة المهنة ■

عن سبعة من ذوى الخبرة  
والكفاءة فى مجال المحاسبة  
والمراجعة يرشحهم وزير  
المالية بعد أخذ رأى مجلس  
المهنة .

### **أهداف المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة :-**

الارتقاء بمستوى أداء  
المهنة - وتطوير النظم  
والمعايير المحاسبية وقواعد  
المراجعة فى ضوء  
المستجدات على المستوى  
الدولى وفى أحكام الرقابة  
والانضباط المحاسبى والمالى  
وتدعيماً للثقة فى أنشطة  
المحاسبة والمراجعة على  
المستوى القومى والدولى وفى  
الحد من الخلاافات فى  
المسائل الضريبية  
والمحاسبية والإسهام فى  
تحقيق الاستقرار المالى  
والاقتصادى .

### **وأختصاص المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة :-**

وضع السياسات والنظم  
اللازمة لتحقيق أهدافه وعلى  
الأخص اعتماد السياسات  
التربيبية التى يضعها المجلس  
للارتقاء بمستوى أداء المهنة ،

أخرى إلا بترخيص من الشعبه  
وبالشروط والضوابط التى  
يصدر بها قرار من وزير  
المالية وحرصاً على الارتقاء  
بمهنة المحاسبة والمراجعة  
على المستوى القومى وما  
تقتضيه المتغيرات الدولية  
المرتبطة بالعملة من التطوير  
المستمر للنظم والمعايير  
المحاسبية وقواعد المراجعة  
واستحداث مشروع القانون .  
المادة الثامنة والثلاثون على  
أن ينشأ مجلس أعلى  
للمحاسبة والمراجعة يلحق  
بمجلس الوزراء - ويمقد  
برئاسة وزير المالية وعضوية  
تمثيل لكل من :-

- البنك المركزى المصرى .
- وزارة المالية .
- الجهاز المركزى للمحاسبات
- الهيئة العامة للاستثمار
- الهيئة العامة لسوق المال
- الهيئة العامة للرقابة على  
التأمين .

- شعبة مزاوى المهنة الحرة  
للمحاسبة والمراجعة .  
- جمعية المحاسبين  
والمراجعين المصرية .  
إضافة إلى عدد لا يزيد

## مصلحة الضرائب - مكتب رئيس المصلحة

### تعليمات تفسيرية رقم « ١ »

المادة « ٧١ » بند « ٣ » من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته

## بشأن إعفاء المدارس الخاصة

\*\*\*\*\*

بوزارة التربية والتعليم .

٣ - أن تقوم على المعاونة في مجال التعليم الأساسي أو الثانوي (العام أو الفني) أي تقوم على التدريس في مراحل التعليم الأساسي أو الثانوي (العام أو الفني) قبل مرحلة التعليم الجامعي .

٤ - أن تكون المناهج الدراسية وفق مناهج وزارة التربية والتعليم المقررة في المدارس الرسمية المناظرة إلى جانب التوسع في دراسة لغات أجنبية بجانب المناهج المقررة أو دراسة مناهج خاصة وفق ما يقرره وزير التربية والتعليم بعد موافقة المجلس الأعلى للتعليم وتحت إشراف

(العام أو الفني) هي دون غيرها من المدارس الخاصة أو المعاهد التعليمية المخاطبة بالإعفاء من الضريبة طبقاً للحكم الوارد بالبند ٣ من المادة ٧١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وذلك في حالة توافر الشروط والضوابط التالية مجتمعة :-

١ - أن تكون المدرسة أو المعهد التعليمي خاضعاً لإشراف وزارة التربية والتعليم أو إحدى وحدات الجهاز الإداري للدولة .

٢ - أن تكون منشأة وفقاً للقرار الوزاري رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٩٣ وتعديلاته بشأن التعليم الخاص وحاصلة على ترخيص بذلك من الجهة المختصة

تنص المادة ٧١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته على ما يأتي :-  
" يعفى من الضريبة "

١ - .....  
٢ - .....  
٣ - المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لإشراف إحدى وحدات الجهاز الإداري للدولة أو القطاع العام .

مفاد هذا النص إن المدارس الخاصة أو المعاهد التعليمية التي تخضع لأحكام قانون التعليم ١٣٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته والقرار الوزاري رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٩٣ بشأن التعليم الخاص والتي تقوم على المعاونة في مجال مراحل التعليم الأساسي أو الثانوي

الوزارة .

٥ - أن تتخذ المدرسة شكلاً من أشكال شركات الأشخاص أو أو تكون منشأة فردية ولا يكون الفرض الأساسي منها هو تحقيق الكسب المادي .

ويتعين على المأمورية المختصة الواردة بالمادة ١١ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته فتح ملف ضريبي لهذه المدرسة واستخراج بطاقة ضريبية لها ويؤشر عليها بالإعفاء الضريبي طبقاً للبند ٣ من المادة ٧١ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بعد تقديم المدرسة للمستندات والتراخيص الصادرة لها من الجهة المختصة بوزارة التربية والتعليم والتي تثبت خضوعها لنظام التعليم الخاص تحت إشراف الوزارة وفقاً للشروط والضوابط السابقة الإشارة إليها في حدود المراحل التعليمية وعدد فصول كل مرحلة الصادر بها الترخيص

الخاص بالمدرسة وما تتضمنه لائحة النظام الأساسي لها والمعتمدة من الوزارة من ضوابط مع الأخذ في الاعتبار للتأشير على البطاقة الضريبية بالتزام المدرسة تطبيق أحكام الخصم بالإضافة على معاملات الغير معها وإخضاع الماملين بها للضريبة الموحدة على المرتبات والتزامها بخصم هذه الضريبة وتوريدها وفقاً لأحكام القانون وكذلك الالتزام بتطبيق قانون الدفعة رقم ١١١ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .

- مع مراعاة عدم سريان الإعفاء المتقدم على دور الحضانه باعتبار إن هذه الدور لا تعد معهد تعليمي بالمفهوم الوارد بنص المادة ٣ م ٧١ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته حيث أنها لا تخرج عن كونها إسكان مؤقت للأطفال إلا إذا كانت تمتلك هذه الدور إحدى الجمعيات أو المؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً للقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وتدخل

ضمن غرض الجمعية المحدد بنظامها الأساسي .

وفيما يتعلق بمدى خضوع هذه المدارس أو دور الحضانه للضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية فإنه يتعين الرجوع إلى المستخرج الرسمي الخاص بمقار المدرسة أو دور الحضانه من سجلات الضرائب العقارية فإذا تبين منه أن العقار مكلف باسم شخص طبيعي هو مالك المدرسة أو دور الحضانه أو أحد الشركاء فيها فإنه يتعين إخضاعه للضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية طبقاً للمادة ٨٢ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته أما إذا كان عقار المدرسة مكلف باسم شخص معنوي (المدرسة أو دور الحضانه) فإنه لا تخضع للضريبة الموحدة على إيرادات الثروة العقارية .

وتنبه المصلحة إلى مراعاة الالتزام بتنفيذ ما تقدم بكل دقة .

\*\*\* \*\*

# ميثاق تعاون بين الضرائب والمحاسبين

وقعت مصلحة الضرائب على المبيعات ميثاقاً تأخّ بينها وبين نقابة التجار شعبة المحاسبين والمراجعين مزاوولى مهنة المحاسبة والمراجعة كخطوة هامة لمزيد من التعاون مع باقى الكيانات المهنية من منطلق الواجب العام وقد وقع الاتفاق أحمد فؤاد أبو حجر رئيس التجار وبين محمود محمد على رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات

معها من المسجلين غير المتزمين تجاه المصلحة بسرعة أداء مستحقات المصلحة لديهم وإقتاعهم بذلك .

## أهداف الميثاق :

● وقد أكد محمود محمد على أنه من الضروري التشاور مع أصدقاء المهنة والتحدث إلى مكاتب المحاسبة مباشرة بدلاً من التحدث مع رجال الأعمال الذين غالباً يكونون مشغولين بأمور أخرى ، ومكاتب المحاسبة هي الإدارة الحقيقية للشركات ويجب أن يكون هناك عمل مشترك لكي يستقيم العمل ويكون مناخ العمل قابلاً للاستثمار وليس طارداً للاستثمار ويتعاوننا سوف ننقل الجهاز الضريبي نقلة كبيرة جداً لأن بناء الثقة ليس من طرف واحد ولكن من أطراف كثيرة وهناك فئات تعمل بكل وسعها إلى إفساد مناخ العمل وأنا أرى أن هذا الاجتماع مهم جداً إذا صلحت النيات وهذا الميثاق يكتسب أهمية خاصة نظراً لأن شعبة المحاسبين مزاوولى المهنة هم همزة الوصل بين المسجلين وبين المصلحة فإذا كانت

بالطرق الودية بالإضافة إلى حل مشاكل المسجلين الذين يتعاملون مع المحاسبين أعضاء النقابة ويحضور عضو من الغرفة المختصة التى ينتمى إليها المسجل صاحب المشكلة .

ومن جهة أخرى تقوم نقابة التجار شعبة المحاسبين والمراجعين بتقديم المقترحات التى تساعد على تحسين العمل فى مجال الضريبة وحث المحاسبين أعضاء الشعبة الذين يتعاملون مع مسجلين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات بضرورة توعية هؤلاء المسجلين بدور الضريبة فى دفع عجلة التنمية وأهميتها بالنسبة للمجتمع المصرى وأن يقوم المحاسبون أعضاء الشعبة ببحث المسجلين الذين يتعاملون معهم بأهمية إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية التى نص عليها القانون وكذلك إصدار الفواتير الضريبية على عمليات البيع والشراء لكى تتمكن المصلحة من حساب الضريبة الصحيحة مما يجنب المسجل الوقوع فى الأخطاء بالإضافة إلى حث المتعاملين

● وأشار رئيس المصلحة إلى أن هذا الميثاق يهدف إلى تحقيق الأهداف المشتركة للطرفين وتقريب وجهات النظر فى المشاكل التى تعترضهم ونشر الوعى الضريبى بين أعضاء النقابة شعبة المحاسبين والمراجعين مزاوولى مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى تسهيل إجراءات التعامل بين المصلحة وبين نقابة التجار شعبة المحاسبين والمراجعين مزاوولى مهنة المحاسبة والمراجعة ، وأضاف أنه فى إطار ذلك تقوم مصلحة الضرائب على المبيعات ببث ودراسة المشكلات والشكاوى التى تتعلق بضريبة المبيعات والتى تثار من قبل شعبة المحاسبين والمراجعين مزاوولى المهنة والعمل على حلها فى أسرع وقت ممكن فى ضوء القوانين واللوائح والرد على استفسارات الشعبة التى تخص الضريبة وتقديم المشورة المساعدة المستمرة بكل ما يصدر عن ضريبة المبيعات ، والعمل على حل المشكلات التى تنشأ بين المصلحة وأحد أعضاء النقابة

حصر لمزاولة المهنة وتم عمل استثمارات وقد وصل العدد إلى ٣٠ ألفاً وهذا العدد يريد مزيداً من الثقة بين المصلحة والمحاسبين ، ويجب أن تتأكد المصلحة من حسن التعاون بيننا وصدق النيات للمحاسبين الذين يقومون باعتماد الإقرارات الضريبية ، وقد تم تشكيل لجنة للتعاون المشترك من بعض الأعضاء من مصلحة الضرائب على المبيعات وأعضاء من نقابة التجار لبحث المشاكل ودياً دون اللجوء إلى المحاكم ■

**نهلة أبو العز**

الجمركي الضريبي النموذجي هو مركز متطور ويستوعب حوالي ثلاثة آلاف ممول ونريد أن يزيد النشاط في هذا المكان .

● وأشار حافظ مصطفى راعب رئيس شعبة المحاسبين مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة أن هناك علاقة طيبة مع الضرائب وهناك أكثر من ٢٢ ألف محاسب مسجل وفي الحقيقة أن العدد الذي يجب تسجيله هو ألفان أو ثلاثة آلاف مع الأكثر حيث إن القانون ١٣٣ لسنة ٥١ لم يدخل إليه أي نوع من أنواع الإصلاح ، وقد قمنا بعمل

العلاقة بين هؤلاء المحاسبين والمصلحة جيدة فإن ذلك سينعكس على العلاقة بين المصلحة وبين المسجلين .

● وأوضح حسنى جاد رئيس مصلحة الضرائب العامة إلى أن جهاز المحاسبين هو الأساس في تحقيق الإيرادات والتفقات العامة وأن المصلحة تحاول بناء جسور ثقة بينها وبين الممولين وسوف تبدأ بالفحص بالمينة وتأخذ بالإقرار إلى أن يثبت العكس وأن أصبحت الضريبة متاحة وأصبح السعر مقبولا ونريد أن نرفع شعار أن الضرائب خدمة وليست جباية والمركز



**وزارة الاستثمار  
الشركة القابضة للتجارة**

**شركة بيع المصنوعات المصرية**

**جهد مخلص للتيسير على عملائنا**

**أضخم أوكازيون شتوى**

**بمستوى يلبي كل الرغبات ويفي بجميع الاحتياجات**

**خصومات تصل ٧٠٪ بجميع الأقسام**

**بيع المصنوعات المصرية... العطاء فى أروع صوره**

**فرص  
ومفاجآت  
الموسم**

## (( تحليل اقتصادي ))

# الكويز ما بين مؤيد ومعارض

بقلم / هانى سمير / بنك التعمير والإسكان

مباشرة لاتفاقية الكويز .

**مناطق الكويز في مصر :**

وافقت الولايات المتحدة

الأمريكية على سبع مناطق

صناعية مؤهلة في مصر في

مناطق (القاهرة الكبرى -

الإسكندرية - قناة السويس )

وكانت المنطقة الصناعية

الوحيدة التي تمت الموافقة

عليها في منطقة قناة السويس

هي مدينة بورسعيد .

وجاءت تلك الموافقة على

المناطق المذكورة بعد

مباحثات طويلة من قبل

المفاوضون المصريون

للحصول عليها والذين كانوا

يستهدفون أيضاً مناطق أخرى

هامة في صناعة الغزل

والنسيج مثل المحلة والسادس

من أكتوبر والإسماعيلية .

**مع الكويز :**

يرى المحللون والسياسيون

والاقتصاديون المؤيدين

للبروتوكول أنه يقتصر على

أعمال اقتصادية وليس عملاً

الأسواق الأمريكية بدون سداد

جمارك أو ضرائب أو فوائد

متبادلة .

**كيف نشأت فكرة الكويز :**

بدأ التفكير في الكويز في

عهد بيل كلينتون (الرئيس

الأمريكي الأسبق) أثناء

مباحثات السلام في الشرق

الأوسط حيث تبني فكرة أن

تدخل دول المنطقة في تبادل

للتجارة فيما بينها حتى يتحقق

لها الاستقرار وينتهي التوتر

ويتم حل المشكلات على

أساس أن الدول التي بينها

تبادل تجارى لا تدخل عادة في

حروب مع بعضها البعض .

**النموذج الأردني :**

يتم استخدام الأردن عادة

كنموذج لتوضيح الفرق الذي

يمكن لاتفاقية الكويز أن

تحدثه حيث أن الأردن قد

استطاعت زيادة صادراتها

لأمريكا من ٢ مليون دولار في

عام ١٩٩٩ إلى ٥٦٧ مليون

دولار في عام ٢٠٠٣ كنتيجة

ما أشبه اليوم بالبارحة هذا

هو لسان حال الخارجية

المصرية الآن .

ففي نهاية عام ٢٠٠٤ تحديداً

يوم الثلاثاء ١٤ / ١٢ / ٢٠٠٤

تم توقيع بروتوكول الكويز بين

مصر وإسرائيل والولايات

المتحدة الأمريكية وكما

واجهت اتفاقية كامب ديفيد

العديد من الانتقادات

والاحتجاجات من جانب قادة

وشعوب العرب منذ ٢٥ عاماً

تحديداً في عام ١٩٧٩

تواجه الكويز انتقاداً

واحتجاجاً لعدد من الأحزاب

المصرية وبعض المفكرين

العرب المتشددین .

**ما هو الكويز QIZ :**

هو المناطق الصناعية المؤهلة

(Qualified Industrial Zones)

والتي يتم تحديدها من قبل

الولايات المتحدة الأمريكية

والمرشحة من جانب السلطات

المحلية بدول البروتوكول

ويدخل المنتج المصنوع بها

سياسياً وأنه يحقق صالح  
الصناعات المصرية وقطاع  
الأعمال ويزيد القدرة  
التنافسية حيث أنه بدوره  
تخرج البضائع المصرية من  
السوق الأمريكية وتتوقف أو  
تتخفف نسب كبيرة من  
الحصص المسموح بتصديرها  
لأمريكا .

أما عن دخول إسرائيل مع  
مصر في هذا البروتوكول  
(حيث أن أحد بنود الكويز  
ينص على أن تدخل في  
العملية التصنيعية للمنتجات  
المصرية ما لا يقل عن  
١١,٧٪ من المواد الإسرائيلية)  
لا يخفى على أحد أن هناك  
تعاون مع إسرائيل كان دائماً  
خلف الأبواب المغلقة وقد  
ظهر ذلك في الانفجارات التي  
حدثت بفندق هيلتون طابا  
عندما تبين وجود كم هائل من  
السائحين الإسرائيليين أكثر  
منما كنا نتوقع وطبقاً لبعض  
الإحصائيات تعتبر إسرائيل  
واحدة من أهم عشر دول  
مصدرين للسياحة في مصر  
هذا بالإضافة إلى أن هناك  
اتفاق على تصدير مصر لما  
قيمتها واحد ونصف بليون  
دولار غاز طبيعى لإسرائيل

منذ خمسة عشر عاماً ولكن  
هذا الاتفاق لم يكن معلناً  
بخلاف التعاون الزراعى مع  
إسرائيل لذا تعتبر الكويز  
الاتفاق الاقتصادي الأول من  
نوعه الذى تم فى العلن .  
ومن أهم المزايا التى ستعود  
على مصر من هذا البروتوكول  
والتي يعمل عليها مؤيديه ما  
يلى :

- يعتبر الكويز الخطوة  
المصرية الأولى لإجراء  
اتفاق تجارة حرة مستقبلاً  
مع أمريكا .
- دخول المنتج للأسواق  
الأمريكية بتكلفة صفر مما  
يعطيه القدرة التنافسية  
مع المنتجات الصينية  
والهندية .
- تزيد الاتفاقية من قدرة  
السوق المصرى على  
جذب المزيد من  
الاستثمارات الأجنبية  
حيث أن فرص تسويق  
المنتجات باتت مضمونة .
- توفير فرص عمل فى  
المناطق لاصناعية  
المشاركة فى نظام الكويز .
- ضد الكويز :  
إن تجرية الأردن فى تطبيق  
الكويز منذ عام ١٩٩٩ وعلى

الرغم من ارتفاع عدد المناطق  
إلى ١٢ منطقة صناعية مؤهلة  
تعانى من خلل خطير يقلل من  
القدرة التنافسية للمنتجات  
فى أسواق التصدير العالمية  
حيث أن مكونات الإنتاج  
الإسرائيلية المقروضة باهظة  
التكلفة مما يجعل المنتجات  
الأردنية أقل تنافسية .

هناك العديد من نظم المزايا  
التفضيلية التى كان يمكن  
لمصر أن تتفاوض عليها مع  
الجانب الأمريكى لمواجهة  
مازق انتهاء نظام الحصص  
للمنتوجات مع أول يناير  
المقبل فى مقدمتها ما يسمى  
بنظام التفضيلات المعمم  
الذى تعمل به الدول الصناعية  
منذ أوائل السبعينات وتتفذه  
أمريكا فى علاقاتها مع دول  
العالم منذ عام ١٩٧٦ وتم  
بمقتضاها منح إعفاءات  
جمركية من جانب واحد لنحو  
١٤٠ دولة وتتسع مظلته حالياً  
لتشمل أكثر من ٤٦٥٠ منتجاً  
وهو لا يتطلب مكوناً من  
إسرائيل أو أمريكا وتحت  
قواعد المنشأ بالنسبة له على  
أن تكون قيمة المواد  
المستخدمة من الدولة  
المستفيدة تمثل على الأقل

٢٥٪ من قيمة المنتج عند دخول السوق الأمريكية .

إن صادرات الأردن ارتفعت للسوق الأمريكية ليس بسبب الكويز ولكن اتفاقية التجارة الحرة أساساً مع أمريكا .

إن تقرير وزارة الخارجية والصناعة المصري كان صادفاً في منطقة وحيدة تعنى الكثير من الدلالات الخطيرة ترتبط بأن جزء من رؤوس الأموال العربية تهرب من الكويز لأسباب سياسية بحكم أن غالبية الدول العربية ما زالت لا تعترف بإسرائيل ويمكن أن يضاف لذلك أن جانباً مهماً من رأس المال الوطني قد لا يدخل تحت هذه المظلة وهو ما يعنى أن الكويز بالحسابات الدقيقة قد تكون صفة خاسرة في جذب الاستثمار بل قد تكون منفردة وطاردة للجانب الأكثر من الاستثمارات في الواقع المصري الذي يأتي في مقدمتها رأس المال الوطني يليه رأس المال العربي ثم رأس المال الأجنبي الغربي بفوارق كبيرة وضخمة .

## اتفاقية الكويز وإمكانية إجراز بعض المكاسب

بقلم / محمد عهدي فضل

\*\*\*\*\*

نصت اتفاقية منطقة التجارة الحرة بين إسرائيل وأمريكا الموقعة عام ١٩٤٨ على إمكان إبرام إتفاقيات ثلاثية في مجال التجارة الخارجية ، على أن يكون بالمنتجات المصدرة للولايات المتحدة مكون إسرائيلي بنسبة معينة يتم التفاوض عليها ، وذلك شرط لدخول طرف ثالث ، وتسمح إتفاقية المناطق الصناعية المؤهلة "كويز" للدول التي تبرمها مع إسرائيل والولايات المتحدة بدخول منتجات هذه الدول بدون رسوم جمركية . وكان الأردن أول من أبرم هذا الاتفاق غسطس ١٩٩٨ ، ولم الاتفاق على الانتقال مدخلات الإنتاج الإسرائيلية في المنتجات الأردنية التي يتم السماح بتفاتها للأسواق الأمريكية عن ١٤٪ وتعد الولايات المتحدة ثاني أكبر

شريك تجارى لمصر بعد الاتحاد الأوروبي ، وتشير الأرقام إلى ارتفاع الصادرات المصرية إلى أمريكا بنحو ١٠٨ مليون دولار خلال الفترة من يناير إلى أبريل ٢٠٠٤ بينما بلغت الواردات نحو ٢٨٧ مليون دولار . كانت الولايات المتحدة قد طرحت اتفاقية الكويز عام ١٩٩٥ ، وتمتع بمقتضاها مزايا لبعض السلع الواردة من مصر والأردن والأراضي الفلسطينية ، بشرط أن تتضمن هذه السلع نسبة من المكونات الإسرائيلية ، ويتم إعفاؤها من القيود الكمية ، وقد أبدى بعض المصدرين المصريين تخفظاً على الاتفاقية على أساس أنها تقضى بوجود نسبة من المكون الإسرائيلي على رافعها إلى ١٥٪ إلا أن الجانب المصري اعترض ، ومن خلال المفاوضات على مدى السنوات الماضية اتفق على أن تكون النسبة المكون الإسرائيلي في السلع التي تنتج في مناطق الكويز ٨٪ ، ونسبة المصدر المكون الإسرائيلي في مستلزمات

التيكيت والشماعة أو الكرتونة ، ويفضل هذه النسبة الضئيلة من المكون الإسرائيلي سيتم توفير الضريبة التي تصل في بعض السلع إلى ٧٨٪ وفي الملابس إلى ٣٣٪ في المتوسط ، أما إذا زاد النشاط وتطرق لبقاى الأنشطة التصنيعية الأخرى ، فإن نسبة المكون الإسرائيلي سوف تزيد بكثير ، ويمكن أن تزيد مدى استفادة مصر ، إذا ما زاد المكون الإسرائيلي عن طريق نقل التكنولوجيا الحديثة لدى الصناعات الإسرائيلية ، وكذا الاستفادة في مجال نقل الخبرات الفنية وشيء محدود من تشغيل العمالة أو على الأقل المحافظة على العمالة في قطاع المنسوجات دون تسريح في حال إلغاء نظام الحصص الأمريكي واستبدال بالكوبز ، هذا بالإضافة إلى توقع أن تكون مصر من الدول المضارة من المنافسة الصينية ، كما أن إلغاء الرسوم الجمركية على الملابس سوف يشمل هذه المنافسة .

إن اتفاقية الكوبز تتيح للمنسوجات المصرية في مناطق صناعية معينة الدخول

إلى السوق الأمريكية بدون جمارك ، بشرط أن يدخل بها مدخلات إسرائيلية بنسبة ١١,٥٪ وهذا هو السبب الأساسي الذي يدفع مصر للقبول بهذه الاتفاقية ، بالإضافة إلى إمكانية زيادة الاستثمارات الصناعية والتي تراجعت نسبتها إلى ١٠٪ فقط من إجمالي الاستثمارات بعد أن كانت نسبتها ٢١٪ في سنوات سابقة ، الأمر الذي أدى إلى تراجع مساهمة الصناعة في الناتج القومي خلال السنوات الأخيرة إلى ١٩٪ فقط ، وأنه على الرغم من أن خطط التنمية تستهدف الوصول بمعدل نمو الصناعة إلى ١٥٪ إلا أن هذا المعدل لا يتجاوز ٢,٢٪ حالياً .

ولم يعد هناك سبيل أمام مصر إلا هذه الاتفاقية بعدما لم تستطع مصر إنهاء توقيع اتفاقية التجارة الحرة مع الولايات المتحدة ، والمعروف أن الجانب المصري كان يدفع ويكل قوة ، ومنذ سنوات طويلة لتوقيع تلك الاتفاقية مع الجانب الأمريكي ، إلا أن الولايات المتحدة كانت دائماً ترجئ توقيعها حتى أعلنت أن

تلك الاتفاقية ليست مطروحة للنقاش في الفترة الحالية ، وذلك بسبب أن تطبيق هذه الاتفاقية أصبح ضرورة حتمية تفرضها المخاطر التي تتعرض لها صناعة الغزل والنسيج في مصر ، بعد أن قررت الولايات المتحدة إلغاء نظام الحصص بالنسبة للصادرات من النسيج ، اعتباراً من يناير ٢٠٠٥ وكذلك بالنظر إلى حجم الصادرات المصرية إلى أمريكا والذي لا يزيد على ٧٠٠ مليون دولار سنوياً ، في حين أن وارداتنا من أمريكا تصل إلى ٢٠٠٠ مليون دولار سنوياً يلاحظ حجم العجز الواضح مع الولايات المتحدة والذي يجب التخفيف منه لما له من آثار اقتصادية سلبية عديدة ، وأن الاتفاقية ستعمل بلاشك على تحسين العجز في الميزان التجاري المصري مع أمريكا .

ولكن لماذا لا يكون لمصر معاملة تفضيلية مع أمريكا مباشرة ، هذا السؤال مرتبط بالمضى قديماً في مفاوضات المنطقة الحرة بين مصر وأمريكا باعتبارها الهدف الأكبر لتفعيل الاقتصاد المصري .

## قـرارات

رئيس ضرائب المبيعات فى مؤتمر صحفي

# حكم القضاء الإدارى بعدم خضوع السلع الرأسمالية للضريبة ينطبق على صاحب الدعوى فقط

الأخبار

٢٠٠٣/١٢/١٠

لأن ذلك يمرضهم لمخاطر  
المسئولية الجنائية فضلاً عن  
الأعباء المالية التى تنشأ عن  
استحقاق الضريبة الإضافية  
إعمالاً لأحكام القضاء .

فى الجلسة العلنية  
المنعقدة بمقر المحكمة  
بمدينة القاهرة (محكمة  
النقض) فى يوم الخميس ٢٧  
من شعبان سنة ١٤٢٤ هـ  
الموافق أكتوبر سنة ٢٠٠٣ م .  
أصدرت الحكم الآتى :

فى الطعن المقيم فى  
جدول المحكمة برقم ٢٩٥  
لسنة ٧١ ق .  
الوقائع :

فى يوم ٢٠٠٠/٣/١ طعن  
بطريق النقض فى حكم  
محكمة استئناف القاهرة  
الصادر بتاريخ ٢٠٠١/١/٢٤  
فى الاستئناف رقم ٢٩١٧  
لسنة ١١٧ ق وذلك بصحيفة  
طلب فيها الطاعن الحكم  
بقبول الطعن شكلاً وفى  
الموضوع بنقض الحكم  
المطعون فيه والإحالة .  
وفى نفس اليوم أودع  
الطاعن مذكرة شارحة .

أحكام نسبية فى آثارها بمعنى  
أنها لا تنفذ إلا بالنسبة للحالة  
الصادر فيها الحكم والمصلحة  
تحتزم الحكم وتنفعه على هذه  
الحالة فقط .

وقد تم الطعن على  
الأحكام الصادرة من محكمة  
القضاء الإدارى أمام المحكمة  
الإدارية العليا أى أن هذه  
الأحكام وكانت لها الحجية  
والاحترام الكامل إلا أنها  
ليست بآلة .

وأضاف أنه صدر حكم  
بات من محكمة النقض  
بخضوع السلع الرأسمالية  
للضريبة العامة على المبيعات  
وأصبحت المصلحة أمام حكم  
قابل للطعن بعدم خضوع  
السلع الرأسمالية للضريبة  
وحكم بات بخضوعها فإن  
المصلحة يتعين عليها الالتزام  
بالحكم البات الصادر من قمة  
المحاكم العادية المدنية  
والجنائية « محكمة النقض » .

وطالب المسجلين بضرورة  
الالتزام بتطبيق القانون وعدم  
الاعتماد على ما يشاع من  
إلغاء ضريبة السلع الرأسمالية

أكد محمود محمد على  
رئيس ضرائب المبيعات  
خضوع السلع الرأسمالية  
للضريبة المبيعات تنفيذاً  
للقانون وكذا الحكم البات  
والنهائى الصادر من محكمة  
النقض .

وقال فى مؤتمر صحفي أن  
صدور حكم من محكمة  
القضاء الإدارى لصالح أحد  
المتعاملين بعدم الخضوع  
يسرى على صاحب الشأن  
فقط علماً بأن الحكم ابتدائى  
وقابل للطعن أمام المحكمة  
الإدارية العليا .

وأوضح رئيس ضرائب  
المبيعات أن جميع السلع  
الرأسمالية خاضعة للضريبة .  
وأكد رئيس ضرائب  
المبيعات الاحترام الكامل  
لأحكام القضاء الصادرة من  
جميع المحاكم والنزول على  
حجية هذه الأحكام وتنفيذ  
الأحكام النهائية منها .

وقال إن أحكام محكمة  
القضاء الإدارى الصادرة بعدم  
خضوع السلع الرأسمالية  
للضريبة على المبيعات هى

وفى ٢٠٠١/٢/١٥ أعلن  
المطعون ضدّهما بصفتيهما  
بصحيفة الطعن .

وفى ٢٠٠١ / ٢ / ٢٨ أودع  
المطعون ضدّهما بصفتيهما  
مذكّرة بدفاعهما طالباً فيها  
رفض الطعن .

ثم أودعت النيابة مذكرتها  
والتي طلبت فيها الحكم أولاً :  
عدم قبول الطعن شكلاً لرفعه  
على غير ذي صفة بالنسبة  
للمطعون ضدّه الثاني بصفته  
ثانياً : قبول الطعن شكلاً وفى  
الموضوع برفضه .

وبجلسة ٢٠٠٢/٧/٢  
عرض الطعن على المحكمة  
فى غرفة مشورة فرأت أنه  
جدير بالنظر فحدّدت لنظره  
جلسة ٢٠٠٢/١٠/٢٣ وبها  
سمعت الدعوى أمام هذه  
البنّاءة على ما هو مبين  
بمحضر الجلسة حيث صمم  
محامى الطاعن والمطعون  
ضدّهما والنيابة كل على ما  
جاء بمذكرته - والمحكمة  
قرّرت إصدار الحكم بذات  
الجلسة .  
المحكمة

بعد الاطلاع على الأوراق  
وسماع التقرير الذى تلاه  
السيد المستشار المقرر  
/محمد عبد النعمم ابراهيم  
نائب رئيس المحكمة/  
والمرافعة وبعد المداولة

## حيث إن الطعن استوفى أوضاعه الشكلية .

وحيث أن الوقائع - على ما  
يبين من الحكم المطعون فيه  
وسائر أوراق الطعن

- تتحصّل فى أن الطاعن أقام  
الدعوى رقم ١٢٣٦ لسنة  
١٩٩٩ مبنى جنوب القاهرة  
الابتدائية على المطعون  
ضدّهما بصفتيهما - مصلحة  
الضرائب على المبيعات

- بطلب الحكم بعدم خضوع  
السلع الرأسمالية لضريبة  
المبيعات وبراءة ذمته من  
الضريبة المستحقة على هذه  
السلع ورد ما تم سدادها منها -  
وقال بياناً لذلك أنه قام  
باستيراد آلات لازمة لزيادة  
الطاقة الإنتاجية لشركته  
قدّرت عليها ضريبة مبيعات  
سدد الدفعة المقدّمة منها وتم  
تقسيم الباقي وإن هذه الآلات  
والمعدات تعدّ سلعاً رأسمالية  
تستخدم للإنتاج وليس للبيع  
فلا تخضع للضريبة ، بتاريخ  
٢٠٠١/١/١٨ حكمت المحكمة

برفض الدعوى ، استأنف  
الطاعن هذا الحكم لدى  
محكمة استئناف القاهرة  
بالاستئناف رقم ٢٩١٧ لسنة  
١١٧ ق ، وبتاريخ ٢٠٠١/١/٢٤  
قضت بتأييد الحكم المستأنف  
، طعن الطاعن فى هذا الحكم  
بطريق النقض وأودعت النيابة  
مذكّرة أبدت فيها الرأى

برفض الطعن ، وإذا عرض  
الطعن على هذه المحكمة فى  
غرفة مشورة رأت أنه جدير  
بالنظر فحدّدت جلسة لنظره  
وفىها التزمت النيابة رأياً .

وحيث أن الطعن أقيم على  
سببين ينعى الطاعن بأولهما  
على الحكم المطعون فيه  
الخطأ فى تطبيق القانون وفى  
بيان ذلك يقول إن المشرع  
اشتربط لاستحقاق الضريبة  
على السلع المستوردة أن يكون  
استيرادها بغرض الاتجار فإذا  
كان استيرادها بقصد زيادة  
الطاقة الإنتاجية لشركته  
وليس بقصد الاتجار فلا  
تخضع للضريبة إذا ما  
أخضعها الحكم المطعون فيه  
للضريبة على اعتبار أن السلع  
محل النزاع جرى استيرادها  
باعتبارها آلات ومعدات  
تستخدم فى المنشأة الخاصة  
بالطاعن مما تتحقّق معه  
الواقعة المنشئة للضريبة فإنه  
يكون معيّباً بما يستوجب  
نقضه .

وحيث إن هذا النعى غير  
سديد ، ذلك أن النص فى  
المادة الأولى من قانون  
الضريبة العامة على المبيعات  
الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة  
١٩٩١ ينص على أنه يقصد  
فى تطبيق أحكام هذا القانون  
بالألفاظ والعبارات الآتية ،  
التعريفات الموضحة قرين كل

منها : **المكلف** : الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للنصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون ، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته ، **السلعة** : كل منتج صناعي سواء كان محلياً أو مستورداً ، **البيع** : هو انتقال ملكية السلعة أو الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري . **مورد الخدمة المستورد** : كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار ، كما تنص المادة الثانية من القانون المذكور على أن تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص وتنص المادة السادسة من ذات القانون على أنه « **تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين** وفقاً لأحكام هذا القانون ، ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو

**الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية** » ، كما تستحق الضريبة بالنسبة إلى السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في شأنها ، **ومقاد هذه النصوص** أن المشرع في قانون الضريبة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وضع تنظيمًا شاملاً لهذه الضريبة وعين بمقتضاء السلع والخدمات الخاضعة لها فإخضع للضريبة السلع المحلية والمستوردة والخدمات التي أورد بيانها بالجدول المرافق للقانون حيث تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين بتحصيلها وتوريدها ، وأن قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها يعتبر في حكم البيع ، كما أخضع المشرع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع أو خدمات من الخارج متى كان استيراده لها بغرض الاتجار فيها أو باستعمالها في إنتاج سلع يتم

بيعها بعد ذلك أي كان حجم معاملاته وجعل استحقاق الضريبة بالنسبة لهذه السلع والخدمات منوطاً بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية بغض النظر عما إذا كانت هذه السلع وأسماؤها أو استهلاكية ما لم يرد نص خاص بالإعفاء منها كما فعل المشرع في المادة السابعة من القانون المذكور ، ذلك أن المشرع حينما أخضع السلع المستوردة للضريبة بالمادة السادسة من القانون قد أورد لفظ السلع المستوردة في صيغة عامة مطلقة ومتى كان النص عاماً مطلقاً فلا محل لتقييده أو تخصيصه باستثناء الحكمه منه إذ في ذلك استحداث لحكم مغاير لم يأت به النص على سبيل التاويل ، **لما كان ذلك** ، وكان المبين بالأوراق أن الشركة التي يمثلها الطاعن - شركة ... قامت باستيراد مصنع لتصنيع البطاطس النصف مقليه من الخارج كسلعة رأسمالية لاستخدامه في العمليات التصنيعية اللازمة لمزاولة النشاط وزيادة الطاقة الإنتاجية لها وهذا الغرض الذي من أجله ثم استيراد هذا المصنع بمعداته وأجهزته ، يدخل ضمن الأغراض الأساسية

لإنشاء هذه الشركة وهي أغراض تجارية بطبيعة الحال ويكون الاستيراد بفرض الاتجار ، وتحققت الواقعة التي جعلها المشرع سبباً لاستحقاق ضريبة المبيعات على السلع المستوردة ، وهي الإفراج عن السلعة من الدائرة الجمركية بعد مرورها إلى داخل البلاد للاستهلاك المحلي ويؤكد ذلك ويدعمه استعمال هذا المصنع بأدواته ومعداته في أغراض الطاعن الخاصة يجعله في حكم البيع المنشئ لواقعة استحقاق الضريبة ، وإذا التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر فإنه يكون قد أصاب صحيح القانون ويكون النعى عليه بهذا السبب على غير أساس .

وحيث إن الطاعن ينعى بالسبب الثاني على الحكم فيه بخالفة الثابت بالأوراق والفساد في الاستدلال إذ أطرحت فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بشأن عدم خضوع السلع الرأسمالية المستوردة للضريبة على المبيعات لقوات غرض الاتجار فيها من استيرادها على سند أنها غير ملزمة ولا حجية لها في حين أن المادة ٦٦ فقرة د من قانون مجلس الدولة قد جعلت فتاوى هذه الجمعية

ملزمة فإنه يكون معيباً ويستوجب نقضه .

وحيث أن هذا النعى مردود ، ذلك أن النص في المادة السادسة من القانون ٤٧ لسنة ١٩٧٢ بتنظيم مجلس الدولة على أن تختص الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بإيداع الرأي سبباً في المسائل والمواضيع الآتية (أ) ..... (ب) ..... (ج) ..... (د) المنازعات التي تنشأ بين الوزارات أو بين المصالح العامة أو بين الهيئات العامة أو بين المؤسسات العامة أو بين الهيئات المحلية أو بين هذه الجهات وبعضها البعض ويكون رأى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع في هذه المنازعات ملزماً للجانبين ، يدل على أن المشرع لم يسبغ على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ولاية القضاء في المنازعات التي تقوم بين فروع السلطة التنفيذية ذلك أن هذه الجمعية ليست من بين ما يتألف منه القسم القضائي بمجلس الدولة ولا تتبع عند طرح المنازعة عليه الإجراءات التي رسمها قانون المرافعات أو أية قواعد إجرائية أخرى تقوم مقامها وتتأخر بها سمات إجراءات التقاضي وضماناته ، وهي على هذا النحو لا تعد

من جهات القضاء أو الجهات ذات الاختصاص القضائي وإنما تختص فقط بمهمة الإفتاء في المنازعات بإيداع الرأي مسبباً على ما أفصح عنه صدر النص السالف ، ولا يؤثر في ذلك ما أضافه المشرع على رأيها من صفة الإلزام للجانبين لأن هذا الرأي الملزم لا يتجاوز حد الفتوى ولا يرقى به نص المادة ٦٦ المشار إليها إلى مرتبة الأحكام فلا يحوز الرأي الذي تبديه بشأن ما يطرح عليها حجية الأمر المقضي ، فإذا كان هذا بشأن المنازعات التي تنشأ بين الجهات التي حددها النص سالف البيان فمن باب أولى لا تطبق هذه الفتوى على حالة الطاعن وهو من أشخاص القانون الخاص ولا يكون لها صفة الإلزام أو الحجية ، وإذا التزم الحكم المطعون فيه هذا النظر وأطرحت فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة فإن يكون قد أعمل القانون على وجهه الصحيح .

وحيث أنه لما تقدم يتعين رفض الطعن .

لذلك : رفضت المحكمة الطعن وألزمت الطاعن المصروفات مع مصادرة الكفالة ■

# شركة مصر / إيران للفضل والنسج

شركة مشتركة بين مصر وإيران

(ميراثكس)

تأسست في ديسمبر ١٩٧٥ بموجب قانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له  
ويقدر إجمالي الاستثمارات بحوالي (١٦٠ مليون جنيه)

يبلغ رأس مال ميراثكس المدفوع (٥٤,٢٥٠ مليون جنيه) وتوزيعه كالتالي:-

٥١% للجانب المصري ويمثله:

١ - شركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس. ٢ - بنك الاستثمار القومي.

٤٩% للجانب الإيراني ويمثلها

الشركة الإيرانية للاستثمارات الأجنبية.

• الأنشطة الرئيسية لميراثكس هي إنتاج وتسويق غزل القطن والمخلوط بالبوليستر من  
نمرة ٤ إلى ١٦٠ إنجليزي مسرح وممشط، مفرد ومزوي، يرم نسج وتريكو، خام ومحروق ومحرر  
على كوندو شلل.

• قد جهزت ميراثكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان.

• يقدر الإنتاج السنوي بحوالي ١٠٥٠٠ طن بقيمة ١٥٠ مليون جنيه.

• مصنع الغزل الرفيع:-

الطاقة = ٧٢٦٥٦ مردن

الإنتاج = ٣٦٠٠ طن

• الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٦٣ إنجليزي

الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٣١ إنجليزي

• مصنع الغزل السميك:-

الطاقة = ٣٢٠٠ روتر

الإنتاج = ٢٥٠٠ طن

الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ١٢ إنجليزي

• تبلغ صادرات ميراثكس حوالي (٤٠٠٠ طن سنويا) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأوروبا  
أوروبا الغربية (ألمانيا، الدنمارك، بلجيكا، فرنسا، إسبانيا، إنجلترا، إيطاليا) ودول شرق آسيا  
(اليابان، تايوان، كوريا، سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (الغرب، تونس).

يبلغ عدد العاملين (٣٢٠٠ عامل) تبلغ أجورهم السنوية ما يقرب من (٢٨ مليون جنيه)

**١٢٪**  
أعلى عائد  
سنوي ثابت  
بالجنيه المصري

**بنمي  
مدخراتك**

## شهادة الادخار الـ ١٢ ٪



**البنك الأهلي المصري**  
الأقرب إليك

[www.nbe.com.eg](http://www.nbe.com.eg)

- يصصرف المبالغ كل ٣ شهور. ■ يمكن الإفتراش بنمي أنهما.
- العائد ثابت طوال مدة الشهادة. ■ تصدر الشهادة إلكترونياً من كافة فروع البنك.
- فترة الشهادة ١٠٠٠ جنيه ومضاعفاتها. ■ يمكن استرداد الشهادة بعد مضي ٦ أشهر.
- مدة الشهور ٣ سنوات. ■ تصدر الشهادة للأشخاص الطبيعيين.
- يمكن إصدار بطاقات إئتمان بنميان بالشهادتين. ■ للاستفسار الإتصال بالأهلى فون ٥٧٦٠٧٧٧ على مدار ٢٤ ساعة.
- تتبع إصدار بطاقة ATM لمصرف العائد.